

平成 23 年 3 月 2 日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年（○○）第●●号 物納許可処分取消等請求事件（甲事件）

平成●●年（○○）第●●号 物納許可処分取消等請求事件（乙事件）

口頭弁論終結日 平成 22 年 12 月 7 日

判	決
原告（甲事件、乙事件）	X
被告（甲事件、乙事件）	国
処分行政庁	大阪国税局長

主 文

- 1 本件訴えのうち、物納許可処分の義務付けを求める各訴えを却下する。
- 2 原告のその余の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 請求

1 甲事件

- （1）大阪国税局長が原告に対し平成 18 年 4 月 10 日付けでした物納許可額を 3943 万 6840 円とする相続税物納許可処分を取り消す。
- （2）大阪国税局長は、原告に対し、物納許可額を 1 億 0804 万 2100 円とする相続税物納許可処分をせよ。
- （3）被告は、原告に対し、5623 万 8600 円及びこれに対する平成 18 年 4 月 11 日から支払済みまで年 5 分の割合による金員を支払え。

2 乙事件

- （1）大阪国税局長が原告に対し平成 19 年 11 月 26 日付けでした物納許可額

を1億3031万0506円とする相続税物納許可処分を取り消す。

(2) 大阪国税局長が原告に対し平成19年11月26日付けでした物納却下額を1億8662万9187円とする物納却下処分を取り消す。

(3) 大阪国税局長は、原告に対し、物納許可額を2億4758万9961円とする相続税物納許可処分をせよ。

(4) 被告は、原告に対し、1億0831万8500円及びこれに対する平成19年11月27日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

1 甲事件は、平成3年9月13日付けで納付すべき相続税額を4億7344万0800円とする相続税を申告し、うち4億6544万9361円分について物納申請を行った原告が、大阪国税局長が原告に対して平成18年4月10日付けで行った、兵庫県芦屋市の土地について原告の物納申請額を下回る物納許可額を3943万6840円とする物納許可処分（以下「本件①物納許可処分」という。）を不服として、行政事件訴訟法3条2項に基づく同処分の取消しと、同法3条6項2号に基づく上記土地について物納許可額1億0804万2100円での相続税物納許可処分の義務付けを求めるとともに、物納申請から本件①物納許可処分までに約15年もの期間を要しており、大阪国税局長や担当職員には不作為の違法があり、原告には延滞税分の損害が生じたとして、国家賠償法1条に基づき、原告に生じた損害の一部に当たる5623万8600円及びこれに対する平成18年4月11日から支払済みまで年5分の割合による遅延損害金の支払を求める事案である。

乙事件は、上記原告が、大阪国税局長が原告に対して平成19年11月26日付けで行った、神戸市の土地について原告の物納申請額を下回る物納許可額を1億3031万0506円とする物納許可処分（以下「本件②物納許可処分」という。）並びに物納申請額と本件①物納許可処分及び本件②物納許可処分並びに後記3（2）シの本件交換の土地に係る物納許可処分の各物納許可額の合

計額との差額１億８６６２万９１８７円についての物納却下処分（以下「本件物納却下処分」という。）を不服として、行政事件訴訟法３条２項に基づく各処分の取消しと、同法３条６項２号に基づく上記土地について物納許可額２億４７５８万９９６１円での相続税物納許可処分の義務付けを求めるとともに、物納申請から本件②物納許可処分までに約１６年もの期間を要しており、大阪国税局長や担当職員には不作為等の違法があり、原告には延滞税等の損害が生じたとして、国家賠償法１条に基づき、原告に生じた損害の一部に当たる１億０８３１万８５００円及びこれに対する平成１９年１１月２７日から支払済みまで年５分の割合による遅延損害金の支払を求める事案である。

なお、以下、本件①物納許可処分、本件②物納許可処分、本件物納却下処分を併せて「本件各処分」という。

２ 関係法令等

（１）相続税法の定め（本件に適用されるもの。以下、いずれも「相続税法〇条」と摘示する。）

ア ４１条１項（平成４年法律第１６号による改正前のもの）

税務署長は、納税義務者について３３条又は国税通則法３５条２項の規定により納付すべき相続税額を金銭で納付することを困難とする事由がある場合においては、納税義務者の申請により、その納付を困難とする金額を限度として、物納を許可することができる。

イ ４２条（平成１５年法律第８号による改正前のもの）

① 前条１項の規定による物納の許可を申請しようとする者は、その物納を求めようとする相続税の納期限又は納付すべき日までに、政令の定めるところにより、金銭で納付することを困難とする金額及びその困難とする事由、物納を求めようとする税額、物納に充てようとする財産の種類及び価額その他必要な事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

- ② 税務署長は、前項の規定による申請書の提出があった場合においては、当該申請者及び当該申請に係る事項について前条の規定に該当するか否かを調査し、その調査に基き、当該申請に係る税額の全部又は一部について当該申請を許可し、又は当該申請を却下する。但し、当該申請に係る物納財産が管理又は処分をするのに不適當であると認める場合において、その変更を求め、当該申請者が4項の規定による申請書を提出するのをまつて当該申請の許可又は却下をすることができる。

〔なお、以下、ただし書の財産を「管理処分不適當財産」という。〕

- ③ 税務署長は、前項の規定により許可をし、若しくは却下をした場合又は同項但書の規定により物納財産の変更を求めようとする場合においては、当該許可に係る税額及び物納財産若しくは当該却下をした旨及びその理由又は当該変更を求めようとする旨及びその理由を記載した書面により、これを当該申請者に通知する。

- ④ 2項但書の規定により物納財産の変更を求められた者は、他の財産をもつて物納に充てようとするときは、その旨の通知を受けた日から20日以内に、その物納に充てようとする財産の種類及び価額その他政令で定める事項を記載した申請書を当該通知をした税務署長に提出しなければならない。当該期間内に申請書の提出がなかった場合においては、その者は、物納の申請を取り下げたものとみなす。

- ⑤ 40条1項〔税務署長は、39条1項（延納）の規定による申請書の提出があった場合において相当の事由があると認めるときは、税金の全部又は一部の徴収を猶予することができる。〕の規定は、1項の規定による申請書の提出があった場合について準用する。

ウ 43条1項（平成15年法律第8号による改正前のもの）

物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額による。但し、税務署長は、収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じ

たときは、収納の時の現況により当該財産の収納価額を定めることができる。

(2) 国税通則法

63条4項

…その他の国税に関する法律の規定により国税の徴収を猶予した場合には、その猶予をした国税に係る延滞税につき、その猶予をした期間のうち当該国税の納期限の翌日から2か月を経過する日後の期間に対応する部分の金額の2分の1に相当する金額は免除する。

(3) 相続税法基本通達（平成18年6月26日改正前のもの、以下「本件通達」という。乙46、47、ウ以下は裁判所に顕著）

ア 42-2（管理又は処分をするのに不適当な財産）

法42条2項ただし書に規定する「管理又は処分をするのに不適当であると認める」財産とは、次に掲げるような財産をいうものとする。

ただし、許可の時までに次に掲げるような管理又は処分をするのに不適当とする事由が消滅（解除）されるときは、この限りでない。

(1) 共通事項

- イ 質権、抵当権その他の担保権の目的となっている財産
- ロ 所有権の帰属等について係争中の財産
- ハ 共有財産。ただし、共有者全員が持分の全部を物納する場合を除く。
- ニ 譲渡に関して法令に特別の定めのある財産

(3) 不動産

- イ 買戻しの特約の登記、所有権移転の仮登記等のある不動産
- ロ 売却できる見込みのない不動産
- ホ 境界線が明確でない土地で、隣接地主から境界線に異議のない旨の了解が得られない土地。ただし、既存の登記関係書類等により境界線が明確であり、かつ、隣接地主との間に争いがない事実が確認できるものを除く。
- チ 敷金、保証金等の債務がある貸地又は貸家。ただし、当該債務を国に引

き継がない旨の確認が得られるものを除く。

カ 借地、借家契約の円滑な継続が困難な不動産

(注) 例えば、次に掲げるような不動産をいう。

- 1 社会通念に照らし、契約内容が貸主に著しく不利な貸地又は貸家
- 2 賃貸料の滞納が発生している財産その他物納後において、用途等について円滑な契約の履行に著しい支障を及ぼすと見込まれるもの（平成15年6月24日の改正前は、物納後においても、賃貸料の滞納の発生が見込まれるもの）
- 3 相応の価額で国が借り受けられる見込みのない土地上の建物
- 4 賃借人から物納後において国の定める貸付基準による賃貸料に是正する旨の確認が得られないもの（同日の改正前は、国の定める貸付基準による賃貸料での貸付が見込まれないもの）

イ 42-3（管理官庁との協議）

税務署長又は国税局長は、物納申請財産が不動産、船舶又は有価証券である場合において、当該物納申請財産の管理又は処分につき物納財産の管理官庁の意見を聞く必要があると認められる場合には管理官庁と協議するものとする。この場合において、管理官庁による物納申請財産の調査の結果、管理又は処分するのに不適法である旨の回答があったときは、当該回答に則して法42条2項ただし書の規定により物納財産の変更を求めるものとする。

ウ 43-1（「収納の時の現況により当該財産の収納価額を定める」の意義）

法43条1項ただし書に規定する「収納の時の現況により当該財産の収納価額を定める」とは、その現況に著しい変化を生じた財産が、収納の時の状態で相続若しくは遺贈又は贈与によって取得した時にあったものとして、その取得した時における価額によって当該収納価額を定めるという趣旨であるから留意する。

なお、「当該財産の状況に著しい変化を生じた」かどうかの判定は、原則として、許可の時における物納財産の現況によることとする。

エ 43-3（「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」の意義）

法43条1項ただし書に規定する「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」とは、例えば、次に掲げるような場合をいうものとする。

（4）所有権以外の物権又は借地権の設定、変更又は消滅があった場合

（7）引き続き居住の用に供する土地又は家屋を物納する場合

（4）使用貸借に係る土地の評価について

昭和48年11月1日付け国税庁長官通達「使用貸借にかかる土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（乙61）は、建物等の所有を目的として使用貸借による土地の借受けがあった場合、借地権（建物等の所有を目的とする地上権又は賃借権）の設定に際し、その設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行がある地域においても、当該土地の使用貸借に係る使用権の価額は、零として取り扱い、この場合の使用貸借とは、民法593条に規定する契約をいうと定めている。

（5）物納手続の流れについて

平成3年当時の物納手続の概略は次のとおりであった。（甲10ないし12、15の別紙1、弁論の全趣旨）

ア 申請者は、相続税の納期限又は納付すべき日までに、税務署に対し、物納申請書とともに必要な添付書類（土地を物納申請する場合は、相続登記後の不動産登記簿謄本、所在図、地積測量図、道路明示証、公図の写し等。）を提出する。税務署は、物納申請書の記載事項や添付書類に不備がないかを審査し、不備があれば、納税者に補正を求める。

イ 申請財産が建物の底地の場合、税務署は、納税者から必要な添付書類が堤

出され、明らかに物納要件に該当しないもの又は管理処分不適格財産に該当するものを除き、管理官庁である財務局と協議を行い、「物納申請財産調査依頼書」に物納申請書及び上記添付書書類を添えて財務局に調査を依頼する。

これを受けた財務局は、書面審査等を行った上、税務署、納税者とともに現地の立会調査を実施し、管理処分不適格財産ではないかどうかを検討して、税務署に対し、管理処分不適格財産に当たらず、物納が適当である旨又は必要書類に不備がある場合等は補完事項を連絡する。

税務署は、物納が適当である旨の回答を受けた場合は、物納の許可決議を行い、補完事項の連絡を受けた場合は、納税者に当該補完事項を通知した上当該補完がされれば、物納の許可決議を行い、それぞれ物納許可を納税者に通知する。

ウ これに対し、申請財産が物納不適格財産であり、許可の時までに不適格事由が解消できないような場合には、税務署は、事案に応じて、物納財産の変更や延納申請を指導し、又は、物納却下決議をする。

3 前提事実（証拠の掲記がない項は、当事者間に争いがないか当裁判所に顕著である。）

（１）原告の相続

ア 原告は、A（以下「被相続人」という。）の子である。被相続人は、平成3年3月13日、死亡した。

原告及びイ記載の共同相続人らの父B（以下「父」という。）は、昭和60年3月9日に死亡した。

イ 原告は、被相続人の他の4人の共同相続人ら（原告の弟、姉、妹である、C、D、E、F）との間の遺産分割協議に基づき、被相続人の相続財産のうちの不動産については、次の不動産を取得した。

（ア）兵庫県芦屋市の宅地（地積525.61㎡。後記（２）のとおり、同土地は、分筆、換地処分等がされるが、これらを総称して「本件G土地」

といい、必要に応じて地番〔物納許可時は、 となる。〕、地積で特定することとする。なお、原告側は、「第1物件」「本件土地B」などと称し、被告側は「本件相続土地B」などと称する。）

なお、原告は、被相続人の相続開始当時、本件G土地の上に、木造瓦葺2階建の建物（床面積1階 69.90㎡、2階56.31㎡。以下「本件G旧居宅」という。なお、被告側は「本件建物B」と称する。）を所有し、同土地を相続するまで、原告は、被相続人との間で同土地につき使用貸借関係にあった。（乙5の1・2）

（イ）神戸市の宅地（地積594.42㎡、以下「本件H土地」といい、本件G土地と併せて「本件各土地」という。なお、本件H土地を、原告側は、「第2物件」などと称し、被告側は、「本件相続土地A」などと称する。）及び同土地上の鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の共同住宅（床面積1階161.68㎡、2階165.60㎡、3階165.60㎡、4階165.60㎡。以下「本件Hマンション」という。なお、当事者は、「本件建物A」と称する。）

なお、本件Hマンションは、被相続人の相続開始当時、賃貸に供されていた。（乙4の1・2）

（ウ）神戸市の宅地（549.97㎡）及び同土地上の木造瓦葺3階建の居宅（床面積1階183.70㎡、2階141.60㎡、3階19.04㎡）（甲4の3・4）

（エ）兵庫県芦屋市の土地上の建物

なお、同土地は、C、Dが取得した。（甲21）

（2）物納申請から本件訴訟に至るまでの経緯

ア 本件物納申請等

原告は、相続税の法定申告期限内である平成3年9月13日付けで、芦屋税務署長に対し、原告の相続した純資産価額を9億6054万4584円（取

得財産価額 9 億 9 6 6 5 万 6 7 0 6 円と相続債務額 3 6 1 1 万 2 1 2 2 円との差額。) 及び納付すべき相続税額を 4 億 7 3 4 4 万 0 8 0 0 円とする相続税の申告書を提出するとともに、納付すべき相続税額のうち 4 億 6 5 4 4 万 9 3 6 1 円については本件各土地 (本件 G 土地は 5 2. 6 1 m²のうち 3 9 6 m²) を物納にする旨の申請をし (以下「本件物納申請」という。)、7 0 0 万円については延納を申請し (以下「本件延納申請」という。当該延納は、平成 5 年 9 月 4 日、許可された。)、これらの残額である 9 9 万 1 4 3 9 円については、平成 5 年 9 月 1 3 日、現金で納付した。(甲 2 1、乙 2、3)

イ 本件特例物納申請

原告は、平成 6 年 8 月 3 1 日、芦屋税務署長に対し、平成 7 年法律第 5 5 号による改正前の租税特別措置法 7 0 条の 1 0 第 3 項の規定に基づき、延納の許可に係る延納税額から同年 3 月 3 1 日までにその納期限が到来している分納税額 (7 0 万円。支払済み。) を控除した残額である 6 3 0 万円については、本件 G 土地 5 2 5. 6 1 m²のうち 1 2 9. 6 1 m² (本件物納申請に係る部分を除く範囲) につき、物納特例許可申請をした (以下「本件特例物納申請」という。)(乙 1 6、4 4、4 5)

ウ 本件各土地等の抵当権

本件各土地及び本件 H マンションには、昭和 6 0 年 1 1 月 2 7 日、父からの相続に係る原告の相続税及び利子税を被担保債権として大蔵省のために第 1 順位の抵当権が、父からの相続に係る D の相続税及び利子税を被担保債権として大蔵省のために第 2 順位の抵当権が、それぞれ設定されて、設定登記がなされ、本件 G 旧居宅には、同日、父からの相続に係る原告の相続税及び利子税を被担保債権として大蔵省のために抵当権が設定され、設定登記がなされていた。各抵当権は、平成 5 年 9 月 1 4 日、同月 9 日解約を原因として抹消登記がされた。(甲 1 9、2 0、乙 4 の 1・2、5 の 1・2)

エ 阪神・淡路大震災と本体 G 旧居宅の倒壊

平成7年1月17日、阪神、淡路大震災（以下「阪神大震災」という。）が発生し、当時、原告の長男であるI（以下「長男I」という。）及びその家族が居住していた本件G旧居宅は倒壊し、本件G土地は更地となった。（乙5の2、弁論の全趣旨）

オ 本件G土地の根抵当権

原告は、平成7年3月22日、本件G土地につき、極度額6000万円、債権の範囲を保証委託取引として、J協会のために根抵当権を設定し、同年4月18日、同設定登記手続をし、同根抵当権は、平成11年9月27日、同月20日放棄を原因として抹消登記がされた。（甲19、乙5の1）

カ 本件H土地等の抵当権及び根抵当権

（ア）原告は、平成9年6月10日、本件H土地及び本件Hマンションにつき、父からの相続に係る原告の相続税及び利子税を被担保債権として、大蔵省のために抵当権を設定し、同日、設定登記手続をし、同抵当権は、平成17年9月12日、同月8日完納を原因とする抹消登記がされた。

（イ）原告は、平成9年10月2日、本件H土地及び本件Hマンションにつき、被相続人からの相続に係る原告の相続税及び利子税を被担保債権として、大蔵省のために抵当権を設定し、同月3日、設定登記手続をし、同抵当権は、平成18年5月31日、同日24日完納を原因とする抹消登記がされた。

（ウ）原告は、平成14年5月13日、本件H土地及び本件Hマンションにつき、極度額を1000万円、債権の範囲を銀行取引等として、株式会社K銀行のために根抵当権を設定し、同日、設定登記手続をし、同根抵当権は、平成17年9月13日、同日解除を原因とする抹消登記がされた。

（甲20、乙4の1・2）

キ 本件G土地に対する仮換地の指定

芦屋市は、平成１２年９月１１日、阪神間都市計画事業芦屋西部第二地区震災復興土地区画整理事業（以下「本件区画整理事業」という。）としての平成７年３月１７日付け都市計画決定に基づき、本件Ｇ土地に対し、仮換地の指定をした。（乙１８、２２の１～３）

ク 本件Ｇ土地上の建物の新築、抵当権

長男Ｉは、平成１３年６月２１日、本件Ｇ土地に、木造瓦葺２階建の居宅（床面積１階８５．００㎡。２階７２．００㎡。以下「本件Ｇ新居宅」という。）を新築した。

原告は、同年７月１８日、本件Ｇ土地につき、長男Ｉに対する貸金債権を被担保債権とするＬ及びＭのための各抵当権を設定し、長男Ｉは、同日、本件Ｇ新居宅につき、同様の各抵当権を設定し、両名は、同日、設定登記手続をした。上記各抵当権は、いずれも平成１７年４月２８日弁済を原因として、同年５月２３日、抹消登記がされた。（甲１９、乙５の１・２）

長男Ｉとその家族は、平成１３年６月２１日から現在に至るまで、本件Ｇ新居宅に居住している。（弁論の全趣旨）

ケ 本件Ｇ土地に係る土地境界確定訴訟等

原告は、本件Ｇ土地の隣地の所有者である株式会社Ｎとの間で、境界の合意に至らなかったことから、平成１２年５月１８日、神戸地方裁判所尼崎支部に対し、株式会社Ｎを被告として土地境界確定訴訟（同庁平成●●年（○）第●●号、以下「本件境界確定訴訟」という。）を提起した。同訴訟は、平成１４年９月２日、原告が、株式会社Ｎに本件Ｇ土地の一部を譲渡することで和解が成立した。（乙２１、弁論の全趣旨）

このため、芦屋市は、平成１４年１０月２３日、原告に対し、平成１２年９月１１日付け仮換地の指定を取り消し、移転後の地積に基づき、仮換地の指定をし直した。（乙２７）

コ 本件Ｇ土地に係る交換契約等

原告は、平成13年12月19日、D、Cの相続人であるO及びP（以下3名を合わせて「Dら」という。）との間で、本件G土地のうち507㎡（芦屋市の換地処分の予定面積）のうちの1000分の304を共有とすることとし、その共有持分と兵庫県芦屋市のDらの各共有持分の一部（宅地358.52㎡のうちの1000分の388。以下「本件交換の土地」という。）との交換契約を締結した。（乙24）

本件G土地は、平成14年9月17日、錯誤により地積を598.58㎡とする変更登記がなされ、同日、地番92番2が分筆され、残地が92番1（地積591.05㎡）となった。

地番92番1の土地は、平成15年2月18日、地番92番3の土地（地積179.69㎡、Dらが取得した前記1000分の304に相当する。）が分筆され、地積411.36㎡となった。（甲19、乙5の1）

サ 変更要求と本件変更要求に係る物納申請

原告から、Dらとの間の交換契約により取得した本件交換の土地を物納申請したい旨の申出があったことから、大阪国税局長は、平成15年5月27日、原告に対し、相続税法42条2項に基づく物納財産の変更を要求した。

これを受けて、原告は、同年6月16日付けで、大阪国税局長に対し、変更要求にかかる相続税物納申請書を提出した（以下「本件変更要求に係る物納申請」という。）。

本件変更要求に係る物納申請の物納申請財産は、次のとおりであった。

（ア）本件G土地（地番 〃、地積411.36㎡のうちの202㎡であり、
本件G新居宅の底地に当たる部分）

物納申請価額	1億1508万6572円
--------	--------------

（イ）本件交換の土地

物納申請価額	1億0907万2828円
--------	--------------

（ウ）本件H土地

物納申請価額 2億4758万9961円

(以上、乙6の12、29、30の1・2、31)

シ 本件交換の土地に係る物納許可処分

大阪国税局長は、平成15年6月20日、原告に対し、本件変更要求に係る物納申請のうち、本件交換の土地について、物納許可額を1億0907万2828円とする物納許可処分をした。(乙31)

ス 本件H土地に対する差押え及び解除

原告は、父からの相続に係る相続税につき延納の手続をとっていたが、芦屋税務署長は、平成17年1月31日、原告に対し、滞納部分があるとして、国税通則法52条1項に基づき、本件H土地及び本件Hマンションを担保物処分のための滞納処分による差押えを行い、同日、差押登記がなされた。同差押登記は、同年9月12日、同月8日解除を原因として抹消された。(甲20、乙4の1・2、32)

セ 本件G土地の換地処分

芦屋市長は、平成17年2月28日、本件G土地(地番 、地積411.36㎡)について、土地区画整理法による換地処分を行い、同日、地番 、地積352.87㎡の登記がなされた。

地番 の土地は、同年7月5日、地番 が分筆され、地積202.00㎡(本件G新居宅の底地部分)となった。(甲19、乙5の1)

ソ 本件①物納許可処分及び本件特例物納許可処分

原告及び長男Iは、平成18年3月7日、大阪国税局長に対し、本件G土地(地番 、地積202.00㎡)につき、物納財産収納後直ちに原告が国の定める貸付条件により借り受け、建物所有者である長男Iは、原告が借地権者となることに異議はない旨記載された国有財産借受確認書(乙37)を提出した。このころ、本件G土地を物納するのに必要な書類がすべて補完されたため、大阪国税局徴収部納税管理官は、同月9日、近畿財務局神戸財務事

務所統括国有財産管理官に対し、書類の補完ができたことを通知し、大阪国税局長は、近畿財務局神戸財務事務所長から、同月１５日、上記土地につき、物納することが適当であるとの回答を得た。（乙３７ないし３９、弁論の全趣旨）

大阪国税局長は、平成１８年４月１０日、原告に対し、本件特例物納申請について物納を許可し（以下「本件特例物納許可処分」という。）、併せて本件変更要求に係る物納申請のうち、本件Ｇ土地（地番　、地積２０２㎡）につき、物納許可額を３９４３万６８４０円とする物納許可処分（本件①物納許可処分）をした。（甲１の１・２、弁論の全趣旨）

本件Ｇ土地（地番　、地積２０２．００㎡）については、平成１８年５月１０日、財務省に所有権移転登記がなされ、原告と被告との間で、同年６月２９日、同土地につき、賃貸借期間を同年５月１０日から平成４８年５月９日までとする賃貸借契約が締結された。（甲６、１９）

タ 本件①物納許可処分及び本件特例物納許可処分に対する審査請求及び訴訟提起

原告は、平成１８年４月２８日、国税不服審判所長に対し、本件①物納許可処分及び本件特例物納許可処分を不服として審査請求をした。

国税不服審判所長は、平成１９年５月２５日付けで本件特例物納許可処分に係る審査請求を却下し、本件①物納許可処分に係る審査請求を棄却し、当該裁決は、同月２９日ころ、原告に送達された。（甲３、弁論の全趣旨）

原告は平成１９年１１月２７日、本件訴訟（甲事件）を提起した。

チ 本件②物納許可処分及び本件物納却下処分

原告は、平成１９年９月４日、神戸財務事務所長に対し、本件Ｈ土地につき、物納財産収納後直ちに原告が国の定める貸付条件により借り受けることを確認する旨の国有財産借受確認書（乙５２）を提出した。このころ、上記土地を物納するのに必要な書類がすべて補完されたため、大阪国税局徴収部納

税管理官は、同年１０月１９日、近畿財務局神戸財務事務所長に対し、書類の補完ができたことを通知し、大阪国税局長は、近畿財務局神戸財務事務所長から、同年１１月５日、上記土地につき、物納することが適当であるとの回答を得た。（乙５２ないし５４、弁論の全趣旨）

大阪国税局長は、平成１９年１１月２６日、本件変更要求に係る物納申請のうち、本件H土地について、物納許可額を１億３０３１万０５０６円とする物納許可処分（本件②物納許可処分）をし、物納申請額４億６５４４万９３６１円とこれまでに許可した収納価額２億７８８２万０１７４円（本件交換の土地に係る物納許可処分、本件①物納許可処分、本件②物納許可処分の合計）との差額にあたる１億８６６２万９１８７円について却下した（本件物納却下処分）。（甲８、弁論の全趣旨）

本件H土地については、平成１９年１２月６日、財務省に所有権移転登記がなされ、原告と被告との間で、平成２０年５月２７日、同土地につき、賃貸借期間を平成１９年１２月６日から平成４９年１２月５日までとする賃貸借契約が締結された。（甲１８、２０）

ツ 本件②物納許可処分及び本件物納却下処分に対する審査請求及び訴訟提起

原告は、平成１９年１２月１７日、国税不服審判所長に対し、本件②物納許可処分を不服として審査請求を行った。

国税不服審判所長は、平成２０年１２月８日、審査請求をいずれも棄却し、審査結果は、同月１２日ころ、原告に送達された。（甲９、弁論の全趣旨）

原告は、平成２１年３月２４日、本件訴訟（乙事件）を提起した。

４ 争点

- （１）本件各土地の収納価額の適法性
- （２）申請型義務付けの訴えの適法性
- （３）国家賠償法上の違法性の有無

ア 不作為について

イ 本件Hマンションについて

(4) 損害額

5 争点に対する当事者の主張

(1) 本件各土地の収納価額の適法性

【被告】

ア 相続税は、それが財産課税たる特殊な性格を有しているため、その税額に相当する金銭で法定納期限までに納付されるのが原則である。物納制度は、金銭による納付が困難である場合にその例外を認めるものであって、物納申請財産は、金銭による税納付があった場合と同等の経済的利益を国において将来現実に確保することができるものでなければならない。

このような物納制度の趣旨によれば、物納に充てるべき財産は、相続税法42条2項ただし書の「管理又は処分をするのに不適當であると認めるもの」（管理処分不適格財産）に当たらないことが必要である。

イ 物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額、すなわち、相続により財産を取得した時の時価によるのが原則である（相続税法43条1項本文、相続税法22条）。

しかし、収納の時までに当該財産の状況に著しい変化が生じた場合、「収納の時の現況により当該財産の収納価額を定めることができる」（相続税法43条1項ただし書）。これは、収納時において金銭給付と同一の経済的利益を国に確保させるとの物納制度の趣旨からすれば、収納時点において著しく状況が変化し、確保すべき経済的利益に変動が生じている場合には、これに見合った価額で収納すべきであるからである。

ウ 本件G土地について

(ア) 使用貸借に係る土地は、国が物納によりこれを収納できるとすれば、国は従前の使用貸借契約に拘束され、賃料の請求をすることができない等の不都合が生じるため、管理処分不適格財産に該当し、物納により収納でき

ないのが原則である。

もっとも、当該土地の利用者が、物納後、当該土地を国の定める貸付条件により借り受けるのであれば、国が当該土地を管理することが可能となる
ところ、当該土地の利用者が、国の定める貸付条件により借り受けることをあらかじめ同意する旨の国有財産借受確認書を提出すれば、当該土地に借地権が設定されることが確実となるから、管理処分不適格財産であることが解消されるとともに、国が物納によって得られる「金銭による税納付があった場合と同等の経済的利益」は、借地権の負担のついた土地の価額の範囲しか確保できないことになる。

(イ) 原告が本件G土地を相続により取得した際、本件G旧居宅には抵当権が設定されており、原告の本件G土地の使用借権は、相続による混同によって消滅することがないため、原告が相続により取得した本件G土地は、使用借権付きの土地である。使用借権付きの土地は、経済的価値は借地権に比し極めて低く、当該土地の課税価格計算の基礎となる価額は、自用地として評価される。

ところが、長男Iは、平成13年6月21日、更地となっていた本件G土地に本件G新居宅を建築し、原告との間で使用貸借契約を締結した。しかし、原告は、平成18年3月7日、長男Iの同意を得て国有財産借受確認書(乙37)を提出した。そこで、本件G土地は、物納が可能となるとともに、借地権の負担を受けることが確実になったものであり、相続税法43条1項ただし書の「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化が生じたとき」に該当するといえる。

本件G土地の収納価額は、課税価格計算の基礎となった自用地評価額を改訂し、自用地として評価した価額から借地権の価額を控除した金額をもって評価したものであり、適法である。

エ 本件H土地について

(ア) 相続人が建物及びその底地である土地を相続により取得し、底地についてのみ物納申請をした場合、当該土地を物納により収納したとしても、国がこれにより直ちに同土地の建物所有者に対して賃料等を請求することができないことなどから、当該底地は、管理処分不適格財産に当たり、物納により収納できないのが原則である。

もつとも、当該土地の利用者が、当該土地を国の定める貸付条件により借り受けることにあらかじめ同意する国有財産借受確認書を提出する場合は、管理処分不適格財産であることが解消されるとともに、国が物納によって得られるのは借地権の負担のついた土地の価額の範囲に限られることは、ウ（ア）の場合と同様である。

(イ) 原告は、本件Hマンション及び本件H土地とを相続により取得したが、同マンションの底地である同土地のみを物納申請するとともに、平成19年9月4日、同土地につき国有財産借受確認書（乙52）を提出した。これにより、同土地は、収納時において借地権の負担を受ける土地となることが事実となり、「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じさせたとき」に該当するといえる。

本件H土地の収納価額は、課税価格計算の基礎となった貸家建付地を改訂し、自用地として評価した価額から、借地権の価額を控除した金額をもって評価したものであって、適法である。

オ 以上のとおり、本件各土地の収納価額は、相続税法43条1項の解釈を誤ったものではなく、適法である。

【原告】

ア 本件各土地は、相続税法43条1項ただし書の「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」のうち、本件通達43-3（7）又は同（4）に当たると判断し、課税時の価額によることができない場合として課税評価額から借地権価額を控除した価額で物納決定されたものと考えられる。

(ア) 同 (7) の「引き続き居住の用に供する土地又は家屋を物納する場合」

とは、相続開始時である課税時には対象物件上に何らの建物が存在していなかったものの、収納時には納税者自らの関与の下で自用の建物が建てられ、居住の用に供する土地又は建物へと変化が生じた場合を想定しているというべきである。

本件G土地の場合、相続開始時には、既に同土地上に本件G旧居宅が建っており、収納時には本件G新居宅が存在している。すなわち、土地の利用状況として借地権の設定はなく、課税時と収納時とで全く何の変化も生じておらず、土地の評価という点では自用地という評価に変動はない。

本件H土地の場合、本件Hマンションが建っている貸家建付地としての評価は、課税時と収納時とで全く何の変化もない。

したがって、本件各土地のいずれも、「引き続き居住の用に供する土地又は家屋を物納する場合」には当たらないから、相続税法43条1項ただし書の「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」には当たらない。

(イ) 被告は、「国有財産借受確認書」の提出をもって、同 (4) の「借地権の設定」の場合と同様に解し、「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」に当たると解しているようである。しかし、「国有財産借受確認書」は、あくまで物納許可後の土地の利用形態に関する申入書であって、この書類を差し入れたからといって、課税時から収納時までに財産状況に著しい変化があったとはいえない。

「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」とは、納税者自らの関与の下で変化を生じさせた場合とか、自然現象で現状が大きく変化した場合を指し、国によって命じられた買取条件の内容で権利関係が変化する場合を含まない。

イ 収納価格は、本件通達43-1に基づき、課税時に遡って減額処理された

ものであるが、同通達は、課税時と収納時が約15年も経過することを予定して作られてはいない。

本件の場合、本件各土地に借地権が設定されるのは収納後であるにもかかわらず、収納時の価額を15年前である課税時まで遡らせる合理的理由は全くない。

ウ 被告は、本件各土地について課税評価額から借地権価額を控除した価額で物納決定しなければ、被告が損失を被ることとなると主張するかのようである。

借地権の設定は、収納後に合意される借地契約によるもので、地代額や借地権設定の対価の額を合意するのであり、被告には借地権設定による対価の回収の方法が残されているのであり、物納者が被告の定める条件を理解しなければ、物納許可を取り消せば足りる。

エ 課税庁としては、相続法42条2項、43条1項本文の解釈として、使用借権付きの土地や貸家建付地を物納する場合には、課税時の価額を収納価額とし、収納後、「国有財産借受確認書」に基づいて借地権を設定する際に、収納時の借地権相当分の金銭を納税者に納めさせるか、自用の建物あるいは貸家としての建物を取り壊させるかの選択権を与え、納税者がいずれも拒否すれば、物納許可処分を取り消すこととする取扱いをなすべきである。

オ 以上のとおり、自用地の評価額から借地権控除後の価額を収納価額とした本件①物納許可処分及び本件②物納許可処分は、いずれも相続税法43条1項の解釈を誤った違法なものであり、また、結果として相続財産の価額以上の相続税を課すに等しいから、憲法29条で保障された財産権の侵害に当たる。

(2) 申請型義務付けの訴えの適法性

【被告】

本件訴えのうち、第1の1(2)、2(3)の義務付けの訴えは、行政事件

訴訟法 3 条 6 項 2 号の申請型義務付けの訴えと解されるところ、同義務付けの訴えは、併合提起した処分又は裁決の取消請求が認容されることが訴訟要件となるものと解されるから、当該処分又は裁決の取消請求が認容されない場合には、同義務付けの訴えは、訴訟要件を欠くものとして却下されるべきである。

(3) 国家賠償法上の違法性の有無

【原告】

ア 不作為について

(ア) 現行相続税法 4 2 条 2 項は、物納申請があった場合には、当該申請書の提出期限の翌日から起算して 3 月以内に判断すべきと規定し、同条 2 8 項は、この 3 月以内に税務署長が許可又は却下の判断をしない場合には、物納の許可があったものとみなす旨を規定している。これらの規定の趣旨は、手続上の義務を定めるのみならず、物納申請に対する判断が遅れることになればその間日々延滞税が発生することから、物納申請が却下された場合には、延滞税が多額になり申請者に損害が生じないようにするために早期に判断すべきという法意が含まれているというべきである。

本件物納申請当時の相続法には、前記規定が存在しなかったものの、物納申請に対する判断が遅れるということになれば延滞税が日々発生して申請者に対して損害が発生する事情は同様であるから、処分行政庁は、物納申請がなされた場合には、早期に判断すべき法律上の義務を負い、この法律上の義務に反して物納申請について早期に判断することなく漫然とこれを放置すれば、国家賠償法 1 条 1 項上の違法と評価される。

(イ) 本件では、本件物納申請（平成 3 年 9 月 1 3 日付け）から、平成 1 8 年 4 月 1 0 日となって本件①物納許可処分が、平成 1 9 年 1 1 月 2 6 日になって本件②物納許可処分が、ようやくなされたものであり、本件物納申請に対して何らの判断も示さず放置した原告の物納申請を担当した職員（以下「担当職員」という。）らには、職務上要求される法的義務の違反があ

る。

本件各土地は、ともに、本件物納申請の当初から平成5年9月14日までの2年間にわたり大蔵省を担保権者とする抵当権が設定されており、管理処分不適格財産であった。

原告は、本件物納申請の当初から、本件各土地を課税標準額の100%の額で収納するよう求めていたのに対し、担当職員らは、いずれも更地価額の40%でしか収納できないとしており、両者の意見の相違が解消する見込みはない状態であった。将来的に管理処分不適格財産であることが解消され、更地価額の40%で収納されたとしても、原告の意に反する未納分が発生し、原告が意図しない延滞税が発生することも明らかであった。担当職員らは、本件各土地を早期に売却させた上で相続税の納付に充てさせなければ、原告が相続税を完納することは不可能であることを認識していた。

これらの事情を考慮すると、処分庁は、本件物納申請を早期に却下した上で、他の方策により、原告に納税させるべきであった。

(ウ) 本件物納申請を却下すべき時期についてみると、本件物納申請に対して判断を下すのに必要な期間は、現行相続税法にも規定されているようにせいぜい3か月程度であると考えられるから、本件物納申請の3か月後である平成3年12月までには本件物納申請を却下すべきであった。仮に、収納価額についての意見の相違を解消したり、あるいはその意思を再確認するなどのための期間が必要としても、6か月もあれば可能であるから、本件物納申請の6か月後である平成4年3月までには、却下すべきであった。

さらに、担当職員らは、相続財産に係る譲渡所得の特例が、相続開始後2年6か月を経過すると適用されず、相続不動産を譲渡した際に控除されるべき金額が減少することを知悉していた。そうすると、相続財産に係る譲渡所得の特例が適用される期間の満了時である平成5年9月までには、

却下すべきであった。

- (エ) 担当職員らは、重大な過失により原告の物納申請を無応答の状態に置いたものであり、早期に却下しなかったことにつき、国家賠償法 1 条 1 項の不作为の違法があるというべきである。

イ 本件Hマンションについて

- (ア) 物納申請の審査にあたる公務員は、物納の要件を充たすか否かについて速やかに調査検討し、調査検討にあたっては必要に応じて物納申請者に対して適切な補完要求をなし、他に適切な財産があるときは、物納財産の変更追加要求を行い、特例協議が必要な場合には管理官庁と特例協議を行い、物納申請者に対して財産上の不利益を被らせることのないようにする法的義務を負う。

- (イ) 担当職員らは、原告が本件Hマンションを物納申請したい旨述べ、同マンションが管理処分不適格財産ではないのに、「敷金、保証金等の債務がある貸地又は貸家。ただし当該債務を国に引き継がない旨の確認が得られるものを除く。」、「借地、借家契約の円滑な継続が困難な不動産」などの点で物納の要件を充たすか否かを何ら検討することなく同マンションは管理ができないので収納できない旨述べ、原告が同マンションを物納申請する機会を奪った。

また、本件H土地は、本件Hマンションとその敷地の一体として課税されており、貸家建付地であると評価されていたが、本件物納申請の際は本件H土地のみを物納の対象としていたのであるから、貸地に評価替えして収納価額を算定することになると、収納価額が減少することになる。このような場合は、相続税法 4 2 条 2 項に基づく物納財産の変更又は追加要求をすべき場合に当たるにもかかわらず、担当職員らはこれを行わなかった。

担当職員らは、本件Hマンションが物納不適格物件であるとの回答を受けたとしても、それ以外の物納に充てるべき財産がなく、納付すべき相続

税額の徴収上著しい支障を生ずると認められるとして、管理官庁との間で特例協議を行うべきであるのに、これを怠った。

(ウ) このような担当職員らの行為は、物納申請者に財産上の不利益を被らせないようにすべき法的義務に違反するものであって、国家賠償法1条1項の違法がある。

【被告】

ア 不作為の違法について

(ア) 国家賠償法1条1項の違法とは、保護法益が侵害されたことを前提として公務員が個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背することをいい、公務員の職務上の法的義務の存否の基準に関しても、当該公務員が職務上尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と当該行為をしたかどうかを基準とすべきである。

物納制度は、物納申請者の個人的利益のために物納申請財産を国に帰属させることを認める制度ではなく、国民の納税義務の適正かつ円滑な履行を促すことにより国税収入を確保し、国民全体の利益を図るという目的のために認められたものであるから、物納審査に当たる税務職員の職務上の義務は、国税収入の確保を目的として国ないし国民全体に対して負う、公法上の責務であるというべきであり、これを物納申請者を含む個別の国民等に対する職務上の法的義務であると解することはできない。

したがって、物納申請財産が物納要件を充たすか否かを審査する際に行うべき調査内容、時期及び方法についても、法文上特段の規定がなかった本件当時においては、当該権限ある税務職員の合理的な判断にゆだねられていたのであって、これをどのように行うのかについて、個別の物納申請者に対して職務上の法的義務を負うことはないというべきであり、原告に対する保護法益の侵害はあり得ない。

原告は、保護法益の侵害として延滞税の発生を指摘するが、法は、物納

の拒否の判断までに時間を要したり、不許可によって延滞税がかかることになったことにより発生する不利益についても考慮しており（相続税法42条5項、40条1項、国税通則法63条4項）、それ以上に物納申請者に発生する延滞税の納付義務につき、国家賠償法上考慮する必要はなく、物納申請から不許可処分まで相当の期間が経過したことによる延滞税の発生は、原告に対する保護法益の侵害に当たらない。

（イ）そもそも、本件G土地は、物納許可に至るまでに、地積測量図がいつまでも提出されず、形式的な審査要件が欠けていたほか、抵当権又は根抵当権が設定されていたこと、境界が未確定であり、原告自身により境界確定訴訟が提起されたこと、仮換地の指定がなされなかったこと、原告と長男Iとの間で使用貸借契約が締結されたことといった事情があり、管理処分不適格財産に当たる事由が存在していた。また、本件H土地は、筆界確認書や地積測量図等形式的な審査要件が欠けていたほか、抵当権や根抵当権が設定されたこと、芦屋税務署長により差押えがなされたことといった事情があり、管理処分不適格財産に当たる事由が存在していた。さらに、本件H土地上に存在した本件Hマンションについても追加で物納申請するか否かにつき、原告の考えが相当程度の期間定まらなかったこと等の事情が存在していたため、本件物納申請から本件①物納許可処分、本件②物納許可処分までに長期間を要したものである。

（ウ）物納制度は、相続税の金銭納付が困難である場合に例外として認められるものであり、金銭による納付と同様の経済的利益を国において将来現実に確保することができるものでなければならないとの要請があるから、物納審査権限を行使する税務職員は、納税者から物納申請のあった財産について、物納許可に向けて、管理処分不適格財産に当たる事由が存在しないかの調査を行い、当該事由が存在する場合には、その旨申請者に伝えるとともに、金銭納付が困難な申請者に対し、その申請を維持する場合は、当

該物納不適格事由を解消する方法について教示、指導することにより許可に導くことが担当程度期待されている。特に、バブル経済の崩壊後は、地価が下落方向にあったことから、可能な限り物納により収納することで金銭納付が困難となった納税者の負担を軽減する必要がある、物納不適格事由があっても直ちに却下するのではなく、その解消方法を教示して物納を許可することが国民の要請に沿うものであり、納税者が物納不適格事由を解消する措置を講じたいという明確な意思の下で、その措置を現に講じている途上にある場合に、課税庁側が安易にこれを却下することは通常考えがたいというべきである。

原告は、本件物納申請に対する早期の却下を主張するが、本件物納申請以降の原告の言動をみても、原告は本件各土地の物納を強く希望しており、早期に却下処分をすることは原告の意思に明らかに反するものであった。

(エ) 原告は、譲渡所得の特例が適用される期間の経過を指摘するが、いつでも物納申請を取り下げて、相続不動産を売却することにより、相続税を金銭納付をすることが可能であったのである。

(オ) したがって、原告の指摘する各時点において、本件物納申請を却下しなかったことに違法はなく、同申請から本件各処分が相当程度の長期間を要したことについては、十分な理由があり、公務員として通常期待される努力をもって遅延を解消しようとし、これを回避するための努力を尽くしてきたものであって、国家賠償法1条1項上、違法との評価を受ける余地はない。

イ 本件Hマンションについて

(ア) 原告は、物納申請財産の変更要求が法的義務かのごとく主張するが、相続税法42条2項ないし4項は、物納財産の変更要求をすると、変更を求められた物納申請者は、その通知を受けた日から20日以内に他の財産による物納申請をしなければ、物納申請を取り下げたものとみなすと規定し

ているから、実務上は、物納申請財産が管理処分不適格財産である場合等は、ただちに物納財産の変更要求をするのではなく、物納申請者と十分協議し、他の財産を物納申請できる状況になったときに変更要求を行う取扱いをしていた。

本件通達４２－３の特例協議とは、物納申請があった場合に、財務局から国税局に対し、当該申請財産が管理処分不適格財産であるとの回答があったもののうち、納税者において当該申請財産以外での納税が困難な場合に、財務局と再度協議するものであり、そもそも申請されていない財産について協議するものではない。

（イ）原告は、平成５年５月ころ、本件Hマンションについても追加で物納したいと申し出たが、担当職員から提出を求められた書類の一部しか提出せず、平成７年９月ころ、担当職員に対し、同マンションの賃料収入で生計を立てていることから、同マンションは物納申請せず本件H土地のみで物納を考えていると述べ、平成８年１１月ころ、担当職員からの説明に基づきいったんは同マンションを空き家にしたい旨述べたものの、同マンションを物納すれば金融機関への返済資金等の返済が困難になるなどとして、同マンションの物納について再度検討することになり、その後も同マンションを本件H土地と併せて物納することの話は進まなかったものである。

そもそも、本件Hマンションは、多数の賃借人を抱え、円滑な賃貸借契約を締結できる見通しがなく、管理処分不適格財産に該当し、これを解消するのも相当に困難であるとの見通しであったから、本件Hマンションを物納申請財産に加えるよう変更要求をすべきとするのは失当である。

（４）損害額

【原告】

ア 不作為に係る損害額

（ア）担当職員が適切に対応し速やかに判断しておれば、原告は、物納申請財

産を売却して5億円以上の資金を得ることができ、十分に納税することが可能であったから、延滞税が発生することはない、

前記(3)【原告】ア(ウ)のとおり、担当職員らは、少なくとも3か月以内に応答すべきであるから、3か月を経過した後の延滞税は不作為により生じた損害である。

(イ) 本件各処分により、原告の未納税額(申告額－納税額)は1億8662万9187円であるから、これに対する延滞税額は、次のとおりである。

a 法定納期限の翌日から2か月を経過する日まで

① 平成3年9月14日～平成3年11月13日(61日)

税率 年7.3% 227万6876円

b 法定納期限の翌日から2か月を経過する日の翌日以降(ただし国税通則法63条、租税特別措置法94条)

② 平成3年11月14日～平成3年12月31日(48日)

税率 年7.3% 179万1640円

③ 平成4年1月1日～平成11年12月31日(2922日)

税率 年7.3% 1億0906万6098円

④ 平成12年1月1日～平成18年12月31日(2557日)

税率 年4.1% 5360万4505円

⑤ 平成19年1月1日～平成19年12月31日(365日)

年率 年4.4% 821万1684円

⑥ 平成20年1月1日～平成20年12月31日(366日)

税率 年4.7% 879万5603円

⑦ 平成21年1月1日～平成21年12月31日(365日)

税率 年4.5% 839万8313円

延滞税合計(①ないし⑦) 1億9214万4719円

そして、法定納期限の翌日から3か月に対応する期間の延滞税を控除す

ると、次のとおりとなる。

延滞税合計－（①＋②のうち平成３年１２月１３日まで）

＝１億９２１４万４７１９円－（２２７万６８７６円＋１１１万９７７５円）

＝１億８８７４万８０６８円

なお、延滞税額は、平成２２年１月１日以降も発生している。

（ウ）したがって、早期に却下しなかった点に係る原告の損害額は、１億８８７４万８０６８円である。

イ 本件Hマンションに係る損害額

（ア）本件H土地と本件Hマンションとを同時に物納した場合、土地については貸家建付地として自用地評価額の７６％である２億４７５８万９９６１円で収納され、本件Hマンションについても建物評価額１４１５万９１６０円で収納されることが可能であり、原告は合計２億６１７４万９１２１円の納税をすることができるはずであった。

しかるに、処分行政庁は、本件H土地のみを借地権割合６０％を控除した１億３０３１万０５０６円でもって本件②物納許可処分を行い、原告は差額である１億３１４３万８６１５円を納税することができなくなった。

この１億３１４３万８６１５円は、原告の損害である。

（イ）原告は、（ア）の１億３１４３万８６１５円に対し、未納税額として法的納期限の翌日である平成３年９月１４日から延滞税を負担することになり、この延滞税額が原告の損害である。

a 法定納期限の翌日から２か月を経過する日まで

① 平成３年９月１４日～平成３年１１月１３日（６１日）

税率 年７．３％ １６０万３５５１円

b 法定納期限の翌日から２か月を経過する日の翌日以降（ただし国税通則法６３条、租税特別措置法９４条）

② 平成３年１１月１４日～平成３年１２月３１日（４８日）

税率 年7.3% 126万1810円

③ 平成4年1月1日～平成11年12月31日(2922日)

税率 年7.3% 7681万2726円

④ 平成12年1月1日～平成18年12月31日(2557日)

税率 年4.1% 3775万2411円

⑤ 平成19年1月1日～平成19年12月31日(365日)

年率 年4.4% 578万3299円

⑥ 平成20年1月1日～平成20年12月31日(366日)

税率 年4.7% 617万7614円

⑦ 平成21年1月1日～平成21年12月31日(365日)

税率 年4.5% 591万4737円

延滞税合計(①ないし⑦) 1億3230万6148円

(ウ)したがって、本件Hマンションを物納申請させなかったことに係る原告の損害額は、2億6374万4763円((ア)の1億3143万8615円と(イ)の1億3230万6148円の合計。)である。

【被告】

ア 原告の主張アは否認又は争う。

原告が主張する各時点で、不動産を売却する等の手段を採ることができたのであれば、却下処分を待つまでもなく、原告自ら不動産を売却する等して金銭納付すればよかったのであるから、仮に担当職員に国賠法上の義務違背行為が認められたとしても、当該義務違背と原告の主張する損害との間に、条件関係や相当因果関係は認められない。

イ 原告の主張イは争う。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(本件各土地の収納価額の適法性)について

(1) 申請価額と収納価額

ア 本件物納申請に係る物納申請財産と課税評価額、申請評価額（甲 2 1、乙 2）

（ア）本件G土地（地積 5 2 5 . 6 1 m²のうちの 3 9 6 m²）

a 自用宅地の評価額

2 億 8 9 1 6 万 4 3 4 1 円（5 2 5 . 6 1 m²分）

b 相続税の申告書に記載された課税評価額

2 億 8 9 1 6 万 4 3 4 1 円

c 物納申請価額（自用宅地の評価額）

2 億 1 7 8 5 万 9 4 0 0 円（3 9 6 m²分）

d 使用状況

本件G旧居宅の敷地

ただし、本件変更要求に係る物納申請の際、地番（地積 4 1 1 . 3 6 m²のうちの 2 0 2 m²となり、使用状況は本件G新居宅の敷地であり、物納申請価額は 1 億 1 6 0 8 万 6 5 7 2 円とした。（乙 3 0 の 1 ・ 2）

（イ）本件H土地

a 自用宅地の評価額

3 億 2 5 7 7 万 6 2 6 5 円

b 相続税の申告書に記載された課税評価額

3 億 2 5 7 7 万 6 2 6 5 円 × { 1 - (0 . 6 × 0 . 4) }
= 2 億 4 7 5 8 万 9 9 6 1 円

（0 . 6 が借地権割合、0 . 4 が借家権割合を指す。すなわち、貸家
建付き地としての評価額である。）

c 物納申請価額

2 億 4 7 5 8 万 9 9 6 1 円

d 使用状況

本件Hマンションの敷地

イ 収納価額（甲１、８、弁論の全趣旨）

（ア）本件G土地

本件G土地は、本件物納申請後、一部交換、換地処分を経たことにより、相続時における課税評価額（ 1 m^2 当たり55万0150円）を基礎として算出することはできないので、次のとおり、再評価した。

a 1 m^2 当たりの価額

$$\begin{aligned} & \text{正面路線価} + (\text{側方路線価} \times \text{側方路線影響加算率}) \\ &= 53\text{万円} + (51\text{万}5000\text{円} \times 0.07) \\ &= 56\text{万}6050\text{円} \end{aligned}$$

b 自用地評価額

$$\begin{aligned} & 1\text{ m}^2\text{当たりの価額} \times \text{地積} \\ &= 56\text{万}6050\text{円} \times 202\text{ m}^2 \\ &= 1\text{億}1434\text{万}2100\text{円} \end{aligned}$$

c 収納価額

$$\begin{aligned} & \text{自用地評価額} \times (1 - \text{借地権割合}) - \text{本件特例物納許可処分} \\ &= 1\text{億}1434\text{万}2100\text{円} \times (1 - 0.6) - 630\text{万円} \\ &= 3943\text{万}6840\text{円} \end{aligned}$$

（イ）本件H土地

a 1 m^2 当たりの価額

$$56\text{万}5000\text{円} \times 0.97 = 54\text{万}8050\text{円} \quad (\text{課税時の}1\text{ m}^2\text{当たりの価額。甲}21)$$

b 自用地評価額

$$\begin{aligned} & 1\text{ m}^2\text{当たりの価額} \times \text{地積} \\ &= 54\text{万}8050\text{円} \times 594.428\text{ m}^2 \\ &= 3\text{億}2577\text{万}6265\text{円} \end{aligned}$$

c 収納価額

$$\begin{aligned}
& \text{自用地評価額} \times (1 - \text{借地権割合}) \\
& = 3 \text{億} 2577 \text{万} 6265 \text{円} \times (1 - 0.6) \\
& = 1 \text{億} 3031 \text{万} 0506 \text{円}
\end{aligned}$$

(2) 物納財産の状況の著しい変化

ア 物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった財産の価額によるのが原則であるところ（相続税法43条1項本文）、前記（1）のとおり、本件各土地の収納価額は、課税価格計算の基礎となった財産の価額とは異なる。これについて、被告は、本件各土地を物納するに際し、課税時と収納時とで「当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」（相続税法43条1項ただし書）に当たると主張するので、その当否についてみる。

相続税法41条1項に規定する物納とは、納税義務者の納付すべき相続税額について、その納税義務者に金銭で納付することを困難とする事由がある場合に、金銭による納付に代えてこれを認めるものであるから、国が、金銭による納付と同等の経済的利益を確保することが可能である必要がある。同法42条2項ただし書は、物納申請を許可するためには、当該申請に係る物納財産が、管理又は処分をするのに不適當な財産（管理処分不適格財産）でないことを前提としているところ、上記のような経済的利益の確保ができない財産は管理処分不適格財産に当たるといふべきである。

イ 本件G土地は、後記のとおり、使用借権付きの土地であったところ、物納申請に係る土地が使用借権付きの土地、すなわち使用貸借の目的である場合、無償で使用借権者に使用させることとなる以上、国が当該財産の管理又は処分を通じて、金銭により相続税が納付された場合と同等の経済的利益を現実に確保することが困難となるから、管理処分不適格財産に当たるといふべきである。

これに対し、物納の許可後も物納申請に係る土地を使用し続けたいと考える者が国と当該土地につき適正な賃料の賃貸借契約を締結すれば、国は、当

該土地からの賃料収入等により、金銭で相続税が納付されたと同等の経済的利益を現実に確保することが可能となり、当該土地は、管理処分不適格財産には当たらないことになる。この場合、国が確保できる経済的利益は、物納された財産の処分には賃借人がいることの制限を伴うものであって、借地権付きの土地の範囲とみるべきである。

もっとも、物納の許可前に物納申請に係る土地を使用し続けたいとする者と国との間で賃貸借契約を締結することは不可能であるが、その者が国の定める貸付条件で借り受ける旨の「国有財産借受確認書」を提出することによって、当該土地につき物納が許可された場合、その者と国との間で当該土地に係る賃貸借契約が締結されることが書面で予め確認されることになり、上記のとおり、国が当該土地からの賃料収入等により、金銭で相続税が納付されたと同等の経済的利益を現実に確保することを予め確認することができる。

以上のとおり、課税時である相続開始時において、使用貸借の目的である土地を物納申請する場合は、「国有財産借受確認書」を提出することによって物納許可が可能となるのであり、当該土地は、課税時においては借地権の負担がなかったものが、物納によって借地権付きのものになることが収納時において確実となるから、「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」に当たるとみるのが相当である。

ウ 本件H土地は、同土地上に原告が相続により取得した本件Hマンションが建っており、原告は、その底地である同土地だけを物納申請している。

相続人が建物及びその底地である土地を相続により取得し、底地についてだけ物納申請した場合、何らの占有権原のない建物が物納される土地上に存在することになり、国は建物所有者に対して賃料を請求することもできないから、当該土地は管理処分不適格財産であるといわざるを得ず、建物所有者と国との間で当該土地につき適正な賃料の賃貸借契約を締結することによって始めて国が金銭で相続税が納付されたと同等の経済的利益を現実に確保す

ることが可能となることは、使用借権付きの土地の場合と同様である。

そうすると、課税時である相続開始時において、物納申請をする者が所有する建物が物納申請の対象土地の上に建っている場合、「国有財産借受確認書」を提出することによって物納許可が可能となり、当該土地は、課税時においては借地権の負担がなかったものが、物納によって借地権付きの土地となることが収納時において確実となるから、「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」に当たるとみるのが相当である。

(3) 本件各土地の収納価額

ア 本件G土地についてみると、課税時である相続開始時においては、原告を所有者とする本件G旧居宅に大蔵省のために抵当権が設定されていたから（第2の3（2）ウ）、原告が被相続人を相続したことによっても、原告の本件G土地に対する使用借権は混同の例外に当たり消滅しない（民法179条1項ただし書）。そのため、原告が相続により取得した本件G土地は、使用借権付きの土地であった。

第2の3（2）及び弁論の全趣旨によれば、長男Iが平成13年に本件G土地に本件G新居宅を建築し、原告は、長男Iに対し、本件G新居宅のために無償で本件G土地をと使用させていたものであるところ、物納許可後も長男Iに同土地を使用させたいと考え、原告自身が物納許可後に国から同土地を借りて長男Iに使用させるべく、自らが国との間で物納許可後に賃貸借契約を締結することとし、平成18年3月7日、国有財産借受確認書（乙37）を提出したものと認められる。前記のとおり、これにより、収納時においては、物納許可後に本件G土地が借地権の負担を受けることになることが確実になったと認められるから、「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」に当たるといふべきである。

そして、借地権の負担がある土地の価額は、自用地としての評価額から借地権の価額を控除した金額をもってみるのが相当であるところ、本件①物

納許可処分に係る本件G土地の収納価額は、（１）のとおり、本件G土地が課税時である相続開始時から本件①物納許可処分までの間に一部につき交換契約や換地処分を経たため、相続時における課税評価額（１㎡当たり５５万０１５０円）を基礎として算出できないとして、１㎡当たりの価額を再評価して、自用地評価額から借地権割合（６０％）を控除して算出したものであるから、適法というべきである。

イ 本件H土地についてみると、原告は、相続により本件Hマンション及び本件H土地とを取得したものの、底地である本件H土地のみを物納申請するとともに、平成１９年９月４日、国有財産借受確認書（乙５２）を提出した。これによって、本件H土地は、収納時において借地権の負担を受ける土地となることが確実に became と認められるから、前記のとおり、「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じさせたとき」に当たるというべきである。

そして、借地権の負担がある土地の価額は、自用地としての評価額から借地権の価額を控除した金額をもってみるのが相当であるところ、本件②物納許可処分に係る本件H土地の収納価額は、（１）のとおり、自用地として評価した価額から、借地権割合（６０％）を控除して算出したものであるから、適法というべきである。

（４）原告の主張について

ア 原告は、本件各土地のいずれも、課税時と収納時とで土地の利用状況に何の変化もないのに、課税の際に自用地又は貸家建付地と評価するのに対し、収納の際にいずれも自用地（更地）としての評価額の４０％と評価するのは違法であると主張する。

しかしながら、課税の時点では、本件G土地は使用借権付きの土地、本件H土地は貸家建付地であるのに対し、収納の時点では借地権が設定されることが確実であり、本件各土地の状況に著しい変化が生じているといわざるを

得ない。このような差異を無視して、本件各土地の収納価額を課税時の評価額と同額とすれば、原告は借地権の負担のない土地や貸家建付きの土地を相続しているにもかかわらず、国は、それぞれ借地権の負担のついた土地の範囲でしか、経済的利益を確保することができず、適切な税収を確保することができない結果となってしまう。

原告は、国有財産借受確認書が物納許可後の土地の利用形態に関する申入書にすぎないと指摘するが、土地の利用形態が異なることによって、当然に収納によって確保することができる経済的利益の内容が異なってくるのであり、前記のとおり、本件各土地の状況に著しい変化が生じているといわざるを得ない。

原告は、国の命令した買取状況の内容で権利関係が変化する場合、収納の時までに当該財産の状況に著しい変化が生じたはいえないとするが、そのように解する根拠はない。

イ 原告は、相続説法43条1項ただし書の「収納の時までに」との文言を強調し、収納の時点では法的には借地権が設定されていないことを指摘する。しかし、そもそも、国有財産借受確認書の提出によって、収納後速やかに借地権が設定されることは確実となるものであり、原告の解釈は、納税者に公平に税を課し、金銭の納付に代えて物納により税収を確保する相続税法の趣旨に反するものであって到底採り得ない。

ウ 原告は、被告には借地権設定による対価の回収の方法が残されているとも主張し、使用借権付きの土地や貸家建付地を物納する場合には、課税時の価額を収納価額とし、収納後、「国有財産借受確認書」に基づいて借地権を設定する際に、収納時の借地権相当分の金銭を納税者に納めさせるか、自用の建物あるいは貸家としての建物を取り壊させるかの選択権を与えるべきである等と主張するが、そのような取扱いが許される法上の根拠は全くなく、独自の論にすぎない。

エ その他、原告のるる主張する点は、いずれも採用することができない。

(5) したがって、本件各土地の収納価額はいずれも適法である。

2 争点(2) (申請型義務付けの訴えの適法性) について

原告の請求のうち、大阪国税局長に対し各相続税物納許可処分の義務付けを求める訴えは、いわゆる申請型の義務付けの訴えに当たるところ(行政事件訴訟法3条6項2号)、申請型の義務付けの訴えは、併合提起する取消訴訟が認容されることが訴訟要件である(同法37条の3第1項柱書、2号、3項)。

1で述べたとおり、本件各土地の収納価額は適法であるから、各価額に基づく本件①物納許可処分及び本件②物納許可処分は適法であり、第2の3(2)によれば、原告の物納申請額に対して、本件①物納許可処分及び本件②物納許可処分の物納許可額はこれを満たさず、原告から他に物納を申請されている財産はないから、原告の物納申請額と本件①物納許可処分及び本件②物納許可処分並びに本件交換の土地に係る物納許可処分の各物納許可額の合計額との差額につき、物納申請を却下した処分(本件物納却下処分)も適法である。

したがって、本件各処分は適法であり、これらの取消しを求める訴えは理由がないから、各義務付けの訴えは訴訟要件を欠き、不適法というべきである。

3 争点(3) (国家賠償法上の違法性の有無) について

(1) 第2の3の前提事実、各掲記する証拠等によれば、次の事実を認めることができる。

ア 原告の父は、昭和60年3月9日、死亡し、原告には多額の相続税が発生し、長期間の延納手続をとっていた。

その後、原告の母である被相続人が、平成3年3月13日、死亡した。

原告及び他の共同相続人らは、被相続人の相続財産(土地)の路線価が相続開始時当時急上昇していたため、各々が相続税を支払うことができないと考え、原告は、十数年確定申告等を依頼していたQ税理士(以下「Q税理士」という。)や近畿財務局神戸財務事務所(以下「神戸財務事務所」という。)

に出向き、相談することとした。

原告は、神戸財務事務所の職員と、被相続人に係る相続税の納付について物納の方法によること等を相談する中で、本件Hマンションも物納申請したいと述べたところ、同職員から、マンション1棟の物納を今まで受けたことはない、管理が難しいので申請されても物納が許可されない旨を説明した。

また、Q税理士は、原告に対し、本件各土地は、課税評価額で物納することができると説明した。

これらの説明を考慮して、原告及び他の共同相続人らは、各々の相続税を物納することを前提に、被相続人の相続財産〔課税価格17億5228万2000円〕について遺産分割協議を行った。

原告は、同協議に基づき、次の相続財産〔課税価格9億6054万4000円（純資産価額9億6054万4584円）〕を取得した。

(ア) 不動産

- a 本件G土地（地番 、地積525.6㎡）〔価額2億8916万4341円〕
- b 本件H土地〔価額2億4758万9961円〕及び本件Hマンション〔価額1415万9160円〕
- c 神戸市東灘区の土地〔財産の価額3億9731万9024円〕及び同土地上の居宅〔価額206万6700円〕
- d 兵庫県芦屋市所在の建物〔価額641万4660円〕

（なお、同建物の底地は、C、Dが取得した。）

(イ) 現金・預金〔価額合計3496万2860円〕

(ウ) 有価証券〔価額合計368万円〕

(エ) 家財一式等〔価額合計130万円〕

(オ) 相続債務・葬式費用〔価額合計－3611万2122円〕

（甲14、17、21原告本人、弁論の全趣旨）

イ 原告は、Q税理士が同行して、相続税の法定申告期限内である平成3年9月13日付けで、芦屋税務署長に対し、原告の相続した純資産価額を9億6054万4584円（ア（ア）ないし（オ）の合計）及び納付すべき相続税額を4億7344万0800円とする相続税の申告書を提出するとともに、納付すべき相続税額のうち4億6544万9361円については物納を申請し（本件物納申請）、700万円については延納を申請し（本件延納申請）、これらの残額である99万1439円については、平成5年9月13日、現金で納付した。（甲21、乙2、3）

本件物納申請に係る物納申請財産は、本件G旧居宅の底地にあたる本件G土地と本件Hマンションの底地にあたる本件H土地で、本件G土地（地積525.61㎡のうちの396㎡）については、物納申請価額を自用地としての評価額とし、本件H土地については、物納申請価額を貸家建付地としての評価額とし、いずれも、物納申請価額を課税評価額と同額とするものであった。なお、本件物納申請当時、本件各土地及び本件Hマンションには、大蔵省のために第1順位と第2順位の抵当権設定登記（第2の3（2）ウ）がされていた。

上記申請を受けた芦屋税務署の担当職員R（以下「R」という。）は、原告に対し、物納申請に必要な添付書類（相続登記後の登記簿謄本等）を早急に提出するよう指導するとともに、本件各土地は、その上にいずれも建物が建てられているから、収納価額が物納申請価額ではなく、自用地評価額の40%に改訂される旨を説明した。

Rは、平成3年10月ころ、原告に対し、上記収納価額では本件物納申請額に不足することを説明し、物納申請財産を本件各土地から別の相続財産である神戸市東灘区の土地及び同土地上の居宅（前記ア（ア）c）に変更してはどうかと提案したが、原告は、同相続財産が先祖代々受け継がれてきた不動産であり、これを物納すれば他の相続財産を物納するのに比べて一層世間

体が悪くなることを理由に、Rの提案を拒否した。

原告は、上記収納価額についてのQ税理士の説明と税務署の説明とが異なっていることでQ税理士と論争になり、その後、同税理士を解任し、平成3年10月9日ころ、本件物納申請に係る事案につき、S税理士（以下「S税理士」）に依頼することとした。

このころ、原告は、神戸財務事務所にも引き続き相談に行っており、その際、同事務所の職員から芦屋税務署ではマンションを物納したことがないけれども、本件Hマンションを物納できるかどうか、芦屋税務署に相談に行くように言われた。（甲14、17、乙6の1、51の1、原告本人）

ウ 芦屋税務署長は、平成3年10月5日、原告に対し、徴収猶予決議を行い、同日、芦屋税務署における物納事務を所掌していた吹田税務署長に、原告に係る物納事務を引き継いだ。（乙7、8）

吹田税務署の担当職員T（以下「T」という。）は、平成4年4月ころ、原告及びS税理士の立会いの下、本件各土地の現地確認をした。その際、Tは、本件G土地に本件G旧居宅が建っていること、本件H土地に本件Hマンションが建っていることを確認し、同税理士に対し、本件各土地の登記簿謄本や地積測量図の提出を指導するとともに、いずれも収納価額が自用地評価額の40%になることを説明した。（乙6の2、51の2、証人T）

エ 平成4年に入り、バブル経済の崩壊による地価の大幅な下落の影響で、物納申請事案が著しく増加し、大阪国税局管内において不動産を物納申請財産とする事案については、同年7月以降、同国税局管内に数ブロックごとに配置された担当の職員が書面審査及び実地調査を行った後に大阪国税局へ引き継ぐこととされ、本件物納申請事案については、神戸税務署の職員が担当することとなった。（弁論の全趣旨）

神戸税務署の担当職員U（以下「U」という。）は、原告から本件各土地の登記簿謄本や地積測量図が提出されなかったことから、平成4年9月17

日、本件各土地の登記簿謄本及び公図を自ら取得した。Uは、同年10月ころ、本件各土地の現地確認を行い、その際、原告に対し、収納価額が自用地評価額の40%になることを説明した。（乙6の3、9ないし11、51の3、弁論の全趣旨）

大阪国税局長は、平成4年12月28日付けで、芦屋税務署長から本件物納申請に係る物納申請額について徴収の引継ぎを受けた。（乙12）

このころ、原告は、大阪国税局の担当職員から、本件物納申請に係る状況について、毎月1回は報告に来るように指示され、原告は、それ以降、毎月1回は、大阪国税局を訪れた。（原告本人）

大阪国税局長は、平成5年3月22日、近畿財務局長に対し、本件G土地が、管理処分不適格財産（相続法42条2項ただし書）に該当するか否かの調査を依頼した。（乙13）

オ 大阪国税局の担当職員V（以下「V」という。）は、平成5年5月ころ、原告及び神戸財務事務所職員と共に本件各土地の現地調査をした。原告は、同調査の際、本件Hマンションを物納財産に加えたい旨を申し出たことから、神戸財務事務所職員は、原告に対し、同マンションの登記簿謄本、平面図及び賃貸借関係書類とともに、未だ提出されていない本件G土地の地積測量図を提出するよう指導した。

これを受け、S税理士は、平成5年5月20日ころ、Vに対し、本件Hマンションの同月17日付け賃借人名簿、登記簿謄本を提出したが、同マンションの建物図面や本件G土地の地積測量図は提出されなかった。なお、上記賃借人名簿には、同マンションの部屋数が16戸であること、16戸いずれも賃借人が入居しており、16戸の合計が家賃95万8000円、敷金119万円であることが記載されていた。（乙6の4、14、51の4、弁論の全趣旨）

カ 大阪国税局の担当職員W（以下「W」という。）は、平成5年8月ころ、

原告、神戸財務事務所職員と共に本件各土地の現地調査をした。原告は、その際、Wに対し、本件G土地は物納後も国から借りて住みたい旨を述べたので、Wは、原告に対し、借地権割合を除いた底地価格で収納することになることを説明した。（乙6の5、51の5）

前記イの本件各土地の大蔵省のための抵当権設定登記は、平成5年9月14日、同月9日解約を原因として抹消登記がされた。（第2の3（2）ウ）

神戸財務事務所管財第2課長は、平成5年9月17日、大阪国税局徴収部納税管理官に対し、本件G土地につき、建物登記簿謄本の提出、相続人が居住等する場合の国有財産借受書の提出等9項目にわたる補完事項を記載した補完事項連絡票を送付した。前記管財第2課長は、同月21日、前記納税管理官に対し、本件H土地につき、境界同意書の提出、境界標の設置、実測による地積測量図の提出等7項目にわたる補完事項を記載した補完事項連絡票を送付した。（乙15の1・2）

Wは、これを受け、本件Hマンションを物納するかどうかの最終的な結論を出していなかった原告に対し、補完事項を説明し、借地権割合を除いた底地価格で収納されることになると述べた。原告は、これに対し、本件各土地の収納価額について借地権割合が控除されるとなると、物納申請額を収納価額が大幅に下回ることになるので、対応策を考えたい旨述べた。

原告は、後日何度か、Wに対し、本件各土地を更地にして物納したらどうなるか等を相談したり、相続税が高いといった苦情を述べる等し、補完作業は進まなかった。その後、原告が体調を崩したことから、Wは、補完作業の指導を差し控えた。（乙6の5、51の5）

キ 原告は、平成6年8月31日、芦屋税務署長に対し、本件延納申請に係る相続税について、平成7年法律第55号による改正前の租税特別措置法70条の10第3項の規定に基づき、延納の許可に係る延納税額から同年3月31日までにその納期限が到来している分納税額を控除した残額630万円に

について、本件G土地の本件物納申請に係る部分を除く部分をもって物納するとの本件特例物納申請をした。

大阪国税局長は、国税通則法43条3項に基づき、同年9月29日付けで、芦屋税務署長から本件特例物納申請に係る特例物納税額について徴収の引継ぎを受けた。（第2の3（2）イ、乙17）

ク 平成7年1月17日、阪神大震災が発生し、当時、長男I及びその家族が居住していた本件G旧居宅は倒壊し、本件G土地は更地となった。原告が相続した兵庫県芦屋市の土地上の建物（前記ア（ア）d）も損壊した。

大阪国税局は、同大震災による被害者の心情に配慮し、特に物納申請者からの申出がない限りは、物納事務の進行を一時停止した。（乙6の6、弁論の全趣旨）

芦屋市は、阪神大震災の被害からの復興のため、平成7年3月17日、本件G土地を含む地域につき、本件区画整理事業を都市計画決定した。なお、本件区画整理事業は、原告を含む地元住民による反対運動により暗しように乗り上げたが、平成10年3月から施行された。（乙18、原告本人、弁論の全趣旨）

ケ 原告は、平成7年3月22日、本件G土地につき、J協会のために根抵当権を設定し、同年4月18日、同設定登記がされた。（第2の3（2）オ）

大阪国税局長は、平成7年5月ころ、原告から物納申請財産の整理をしたい旨の申出があったことから、同月16日、平成5年3月22日付けで行った近畿財務局長への調査依頼を取り下げた。（乙19、弁論の全趣旨）

コ 大阪国税局は、阪神大震災発生から約半年が経過した平成7年7月ころから、同震災の被害者となった物納申請者の事案については、個別事情を踏まえながら少しずつ物納事務を進めることとなった。

大阪国税局の物納事務担当職員a（以下「a」という。）は、平成7年9月ころ、本件各土地の現況を確認した。その際、原告は、本件G土地が先祖

代々受け継がれた土地であるから、一部でも物納せずに残しておきたいこと、本件Hマンションの賃料収入で生計を立てているため、底地の本件H土地のみの物納を考えていること、阪神大震災により被害を受けたので同マンションを修繕中であること等を述べた。

また、aは、原告に対し、本件区画整理事業の進ちよく状況を確認するため本件区画整理事業に関する説明書等の写しを提出するよう指導した。

その後も、原告は、大阪国税局を訪れ、本件区画整理事業の進ちよく状況の報告をしたが、同事業が難航しており、仮換地の指定もないことから、物納を許可できる状況にはなかった。（乙6の6・7、51の6、弁論の全趣旨）

サ 原告は、平成8年11月ころ、大阪国税局の物納事務担当職員b（以下「b」という。）に対し、本件G土地については、本件区画整理事業が難航しているが間もなく解決する見込みであること等を報告した。

また、bは、原告から本件Hマンションを本件H土地とともに物納したいとの希望を聞き、原告に対し、マンションは原告として管理処分不適格財産であり、当該マンション以外に他に財産がなく、国が維持管理をすることができる状態であれば、マンションを物納を許可することが可能な場合もあるが、本件Hマンションについては物納を許可することが難しいこと、同マンションを空き家にすれば、収納価額が増加することを説明した。これに対し、原告は、一度は同マンションを空き家にしたい旨述べたが、金融機関への返済資金や父の相続税延納分の納付資金が必要なことから、原告にとって唯一の収入源である同マンションの物納について再度検討したいと述べた。

bは、原告に対し、他に物納に充てる財産はないか確認したところ、原告は他に土地があるものの物納に出したくないと述べた。（乙6の7、51の7、証人b、原告本人）

シ 原告は、平成9年6月10日、本件H土地及び本件Hマンションに、原告

が父を相続したことによる相続税等を被担保債権として、大蔵省のために抵当権を設定し、同日、同抵当権設定登記手続をした。(第2の3(2)カ(ア))

また、原告は、同年10月2日、本件H土地及び本件Hマンションに、原告が被相続人を相続したことによる相続税等を被担保債権として、大蔵省のために抵当権を設定し、同月3日、同抵当権設定登記手続をした。(第2の3(2)カ(イ))

ス 大阪国税局の物納事務担当職員d(以下「d」という。)は、平成9年7月以降、数回、原告から本件区画整理事業の進ちょく状況を聴取したものの、同事業はほとんど進んでいないということであった。

dは、平成10年3月ころ、芦屋市役所に本件区画整理事業の見通しを問い合わせたところ、換地処分による本件G土地の減少について原告が納得しておらず、同事業が進展していないこと、仮換地の指定は区画整理事業の認可後から早くても1年後になることや仮換地の指定が確実になるまでは仮換地の指定通知書は発行しないといった回答しか得られなかった。

dは、原告に物納を早期に処理しなければならないという認識を持ってもらうため、近畿財務局から補完事項の指示を受ける必要があると考え、大阪国税局長からの近畿財務局長に対する本件G土地が管理処分不適格財産に当たるか否かの平成10年3月13日付けの調査依頼したが、現地立会いができず、補完事項を指示することができなかった。(乙6の8、20、51の8、弁論の全趣旨)

セ 原告は、月に1回程度、本件区画整理事業の進ちょく状況を大阪国税局の担当職員に報告し、本件G土地につき未だ仮換地の指定がないと述べた。

大阪国税局の担当職員e(以下「e」という。)は、平成10年7月ころ、原告に対し、換地処分により飛び地になる可能性も清算金が発生する可能性もないのであれば、仮換地の指定を待つことなく従前地のままで本件G土地の物納を進めることが可能かもしれない旨を説明したところ、原告は、換地

処分により飛び地になってもよいと芦屋市に回答していること、換地処分後に同土地を分筆したいから、換地処分が終了するまでは物納の手続を待ってほしい旨述べた。

また、原告は、e に対し、本件G 土地が 6 0 m²縄延びしているので縄延び部分を増額して収納してほしい、同土地を借地権付きの土地として評価し直すから相続税の申告をやり直したい、原告が相続した兵庫県芦屋市所在の建物（ア（ア）d）の借地権部分を物納したいとも述べた。

原告は、e に対し、本件G 土地（当時は更地。）は、先祖代々の土地であるから少しでも残したい旨述べたため、e は、本件H 土地の物納を許可した後に、本件物納申請額に不足する額に見合う土地を本件G 土地から分筆した上で物納を許可するという方針をとった。

e は、平成 1 1 年 5 月ころ、原告から本件H 土地の測量を測量士に依頼したことの等の報告を受け、原告に対し、境界確定と土地測量は極力急いで行うように依頼した。（乙 6 の 9、5 1 の 9、弁論の全趣旨）

本件G 土地の前記 J 協会のための根抵当権設定登記は、平成 1 1 年 9 月 2 7 日、同月 2 0 日放棄を原因として抹消登記がされた。（第 2 の 3（2）オ）
ソ 再び担当することとなった d は、平成 1 1 年 9 月ころ、原告に対し、本件G 土地については、仮換地の指定がなされ次第分筆すべきことや、地積測量図を提出した上で現地確認を行うことを説明し、本件H 土地については、境界確定手続を早く終わらせ、地積測量図を提出するよう依頼し、本件H 土地を本件G 土地より先に物納することを確認した。

d は、神戸財務事務所の職員とともに、同年 1 0 月 1 2 日、原告立会いの上で、本件各土地の現地確認をした。その際、原告は、原告が述べている税制に対する不満に対して対応してくれないのであれば補完作業を行わないと述べるとともに、当時更地になっていた本件G 土地に長男 I が自宅を建てる予定であると述べたため、d は、原告に対し、本件G 土地に建物を建築した

場合は、収納価額が自用地評価額の40%になり、物納を許可しても不足額が生じることから、不足額について検討するよう説明した。

神戸財務事務所の職員は、本件G土地に建物を建てるのであれば補完作業の内容が現況（更地）での補完作業の内容と異なることになるから、現地確認の際に、原告に対して補完作業の内容について具体的な指示をすることはできなかった。

また、dは、上記現地確認の際に、原告から、本件Hマンションは物納財産に含めず、底地の本件H土地の物納にすること、同土地の道路明示は終了しているが測量は作業中であることを確認し、神戸財務事務所の職員に対し、本件H土地に係る補完事項の連絡を依頼した。dは、平成11年11月5日、神戸財務事務所から本件H土地の補完事項連絡票の送付を受け、同年12月ころ、原告に対し、補完期限を平成12年3月とする本件H土地の補完通知書を交付した。

原告は、平成12年1月、dに対し、前記大蔵省のために設定した本件H土地の各抵当権の抹消について、芦屋税務署の担当者と協議中であり、補完期限までに抹消手続が完了するよう努力している旨述べた。（乙6の8、51の8、弁論の全趣旨）

タ 原告は、本件G土地を分筆することを考えていたが、隣地の所有者である株式会社Nとの間で境界の合意に至らなかったことから、平成12年5月18日、神戸地方裁判所尼崎支部に対し、株式会社Nを被告とする土地境界確定訴訟（本件境界確定訴訟）を提起した。（第2の3（2）ケ）

芦屋市は、平成12年9月11日、原告に対し、本件区画整理事業としての平成7年3月17日付け都市計画決定に基づき、本件G土地に対して仮換地の指定を行った。（第2の3（2）キ）

チ 原告は、S税理士を代理人として、平成12年9月14日付けで、大阪国税局長に対し、本件物納申請がいまだに何らの処分もない、遅延の原因は、

国税当局が相続税に反する不当な低い価額で物納をすすめようとしていることにある等とする、異議申立てを行った。（甲２の１）

大阪国税局長は、同月２８日付けで、原告に対し、大局徴訟第●●●号不作為の理由開示書をもって、本件物納申請に対する補完が未了であるため、手続を進行することができないとする理由開示を行った。（甲２の２）

これを受け、原告は、平成１２年１０月１１日、大阪国税局長に対し、「大局徴訴第●●●号不作為理由開示書に係わる件」と題する書面を提出し、不服を述べた。（乙２３）

ツ dの後任の担当職員f（以下「f」という。）は、平成１２年１０月ころ、原告から、本件境界確定訴訟の進ちょく状況の報告を受けるとともに、本件G土地に長男I名義の建物を建てる予定であるとの報告を受けたため、建物を建てた場合、本件G土地の収納価額が自用地評価額の４０％になることを再度説明し、建物の建築はよく検討するよう依頼し、本件H土地についても自用地評価額の４０％になることを説明した。

原告は、平成１２年１１月、仮換地指定通知及び測量図等を提出した。fは、原告に対し、本件境界確定訴訟の早期解決に努めることとともに、本件G土地に建物を建築するかどうかよく考えるよう依頼し、収納価額については原告の意向に添えないことを説明した。しかし、原告は、その後も毎月１回程度大阪国税局を訪れる度に、本件G土地に建物を建てると収納価額が課税評価額の４０％になることへの不満を述べていた。

また、fは、平成１２年１０月ころ、原告との間で、物納を許可しても不足額が生じることについての対応策を検討していたときに、原告が本件Hマンションを物納する意思がないことを確認した。（乙６の１０、５１の１０、弁論の全趣旨）

テ 長男Iは、平成１３年６月２１日、本件G土地に、本件G新居宅を新築した。同年７月１８日、原告は本件G土地に、長男Iは本件G新居宅に、L及

びMのために、抵当権を設定し、両名は、同日、同設定登記手續をした。（第2の3（2）ク）

fの後任である担当職員g（以下「g」という。）は、平成13年7月ころ、原告から、上記抵当権設定の報告を受け、物納の意思を疑い、原告に対し、抵当権が設定されたままでは物納を許可することができないことを説明し、抵当権の抹消時期を問い合わせたが、原告は、当該抹消時期を具体的に示さなかった。

原告は、平成13年11月ころ、本件G土地の一部をDらが相続した土地の一部と等価交換し、その交換により取得した土地を物納したい旨申し出た。その土地は、兵庫県芦屋市に所在する原告が被相続人から相続した建物（ア（ア）d）の底地で、同建物が取り壊されたことにより当時更地となっていた。gは、本件G土地は上記の抵当権が設定され、本件境界確定訴訟も解決していなかったことから、この交換により取得する土地は本件G土地より早く物納を許可することができると考え、こちらを優先して進めることとし、補完事項を指示した。

原告は、平成13年12月19日、Dらとの間で、本件G土地のうち宅地507㎡のうちの1000分の304を共有することとし、その共有持分と兵庫県芦屋市のDらの各共有持分の一部分（宅地358.52㎡のうちの1000分の388。本件交換の土地）との交換契約を締結したが、本件境界確定訴訟が未解決であったから、速やかに同交換契約に基づく登記手續をすることができなかった。（乙6の11・12、52の11）

ト 原告は、平成14年5月13日、本件H土地及び本件Hマンションについて、株式会社K銀行のために根抵当権を設定し、同日、同設定登記手續をした。（第2の3（2）カ（ウ））

本件境界確定訴訟は、平成14年9月2日、原告が、株式会社Nに本件G土地の一部を移転させるとの内容で和解が成立した。このため、芦屋市は、

平成14年10月23日、原告に対し、平成12年9月11日付け仮換地の指定を取り消し、移転後の地積に基づき、仮換地の指定をし直した。（第2の3（2）ケ）

ナ 本件交換の土地は、本件区画整理事業による区画整理の対象地区であったところ、仮換地の指定を受けていたので、原告は、平成15年3月ころ、大阪国税局に対し、本件交換の土地に係る仮換地証明書を提出した。また、このころ、前記交換契約に係る登記が完了した。

大阪国税局長は、平成15年5月27日、本件交換の土地が本件物納申請における物納申請財産ではなかったことから、同土地を新たに物納申請財産とするために、物納財産の変更を要求した。これを受け、原告は、同年6月16日付けで、大阪国税局長に対し、本件G土地（地番 、地積411.36㎡のうちの202㎡。本件G新居宅の底地部分。）、本件交換の土地、本件H土地を物納申請財産とする本件変更要求に係る物納申請をした。大阪国税局長は、同月20日、原告に対し、本件変更要求に係る物納申請のうち、本件交換の土地について、物納許可額を1億0907万2828円とする物納許可処分をした。（第2の3（2）サ、乙6の12、弁論の全趣旨）

ニ 本件変更要求に係る物納申請による物納申請財産のうちの本件G土地は、一筆の土地の一部であり、かつ、同土地にはL及びMのための各抵当権が設定されていた。そこで、担当職員h（以下「h」という。）は、原告に対し、補完作業として、各抵当権を抹消することと本件G土地の分筆とを指示した。

hの後任である担当職員i（以下「i」という。）は、平成15年10月ころ、原告から上記各抵当権の抹消のための具体案を聞くとともに、原告に対し、このまま各抵当権を抹消されない場合には物納申請を却下することになる旨を説明した。

原告は、毎月1回、大阪国税局を訪れ、iに対し、金融機関との交渉の進ちょく状況を報告し、本件G土地は仮換地指定中であるので、分筆には区画

整理事業組合の許可が必要であり、原告が考えた分筆案は同組合から許可されなかったので、分筆は換地処分後にするしかない等と述べた。

i は、抵当権が抹消されず、分筆も行われない状態が続いたことから、平成16年3月ころ、原告に対し、本件変更要求に係る物納申請及び本件特例物納申請を却下せざるを得ない旨説明したところ、原告は、i を強く非難し、自らが国税局の担当者であれば物納許可ができるまで待つ等と述べた。原告は、平成16年秋ころ、本件G土地に係る換地処分の目途が立ち、それにより同土地の分筆も可能になると申し出た。(乙6の12・13、51の13、原告本人、弁論の全趣旨)

又 i の後任の担当職員 j (以下「j」という。)は、平成16年9月ころ、原告から、抵当権の抹消が進んでいないとの報告を受けたため、このままでは物納申請を却下せざるを得ないこと、却下されることになる場合には、物納申請を取り下げて、延納に切り替える方法があることを説明した。これに対し、原告は、課税時がバブル経済期であったため税額が高額になったことへの不満と、原告の物納申請を却下することは国の責任逃れであること、物納申請を取り下げて延納することについては全く考えていないことを述べた。

j は、平成16年10月にも、原告に対し、物納申請の却下を検討する旨説明したところ、原告は、何とか金融機関と交渉し、その結果を報告すると述べた。

原告は、原告が父を相続したことに係る相続税延納分を納税しなかったことから、芦屋税務署長は、平成17年1月31日、本件H土地及び本件Hマンションを担保物処分のための滞納処分による差押えをした。j は、同年2月ころ、原告から上記差押えを受けたことを告げられ、原告に対し、差押えの登記があると物納することができないので差押えを解除してもらうよう指導した。

このころ、j は、原告から、本件G土地及び本件G新居宅に対するL及び

Mのための各抵当権は、長男 I が債務を全額返済することで抹消できることを聞いた。（第 2 の 3（2）ス、乙 6 の 1 4、5 1 の 1 4、証人 j）

ネ 芦屋市長は、平成 1 7 年 2 月 2 8 日、本件 G 土地（地番 、地積 4 1 1 . 3 6 m²）について、土地区画整理法による換地処分を行い、同日、地番 、地積 3 5 2 . 8 7 m²の登記がなされた。（第 2 の 3（2）セ）

平成 1 7 年年 5 月 2 3 日、本件 G 土地及び本件 G 新居宅に対する L 及び M のための各抵当権は、長男 I が被担保債務を全額弁済したことにより、登記が抹消された。（第 2 の 3（2）ク）

本件変更要求に係る物納申請は、収納価額が課税評価額の 1 0 0 % であり、本件 G 土地の全部（地積 4 1 1 . 3 6 m²）と本件 H とを物納すると超過するとの原告の考えから、本件 G 土地の一部（2 0 2 m²）の物納を申請していたものであった。そこで、j は、原告に対し、収納価額が自用地価額の 4 0 % に改訂されることから、本件 G 土地全部について物納してはどうかと説明したが、原告がこれを聞き入れなかったことから、物納申請範囲を特定するための分筆方法を提示するよう指導するとともに、平成 1 7 年 5 月ころ、原告及び神戸財務事務所担当職員と本件 G 土地の現地確認をし、原告の考える分筆の線を確認するなどした。

原告は、本件 G 土地（地番 ）について、平成 1 7 年 7 月 5 日、地番 が分筆され、地積 2 0 2 . 0 0 m²（本件新建物の底地に当たる部分）となった。（第 2 の 2（2）セ）

原告及び長男 I は、平成 1 8 年 3 月 7 日、大阪国税局長に対し、本件 G 土地（地番 、地積 2 0 2 . 0 0 m²）につき、物納財産収納後直ちに原告が国の定める貸付条件により借り受け、建物所有者である長男 I は、原告が借地権者となることに異議はない旨記載された国有財産借受確認書（乙 3 7）を提出するとともに、原告は、本件物納変更申請の際に提出した物納申請書の地番、地積等の記載内容を補正した。

このころ、上記土地を物納するのに必要な書類がすべて補完されたため、大阪国税局長は、平成18年3月9日、神戸財務事務所統括国有財産管理官に対し、書類の補完ができたことを通知し、同統括国有財産管理官から、同月15日、本件G土地（地番 、地積202.00㎡）につき、物納することが適当であるとの回答を得た。

大阪国税局長は、同年4月10日、原告に対し、本件特例物納申請について物納を許可し（本件特例物納許可処分）、併せて本件変更要求に係る物納申請のうち、本件G土地（地番 、地積202㎡）につき物納許可額を3943万6840円とする物納許可処分（本件①物納許可処分）をした。（第2の3（2）ソ、甲1の1・2、6、乙6の14、37ないし39、証人j、弁論の全趣旨）

ノ 芦屋税務署長は、平成17年9月8日、本件H土地及び本件Hマンションの担保物処分のための滞納処分による差押えを解除した。（第2の3（2）ス）

本件H土地及び本件Hマンションに設定されていた大蔵省のための各抵当権の設定登記は、平成17年9月12日と平成18年5月31日に、株式会社K銀行のための根抵当権は、平成17年9月13日に、それぞれ抹消登記がされた。（第2の3（2）カ）

j は、本件H土地について上記抵当権等の設定登記が抹消され、差押えも解除されたことで、物納許可が可能な状態になったと考えたが、原告から、本件①物納許可処分に対して同年4月28日に審査請求をしているので、その結果が出るまで同土地についての物納に係る作業は待つてほしい旨の申出があった。このため、j は、国税不服審判所に対し、原告の同審査請求に対する裁決が出る時期を尋ねたところ、2、3か月で裁決が出るであろうとの回答であったため、原告の希望を入れて、同土地についての物納に係る作業を一時中断することにした。

本件①物納許可処分の審査請求に対する裁決は、平成１９年５月２５日付けでなされたため、原告の本件H土地についての物納手続は進められることとなった。

原告は、平成１９年９月４日、神戸財務事務所長に対し、本件H土地につき、同土地を収納後直ちに原告が国の定める貸付条件により借り受けることを確認する旨の国有財産借受確認書（乙５２）を提出した。

jの後任の担当職員m（以下「m」という。）は、その際、原告に対し、本件H土地を物納許可しても、不足額がでるため、不足額について一時に納付するのか、それとも延納の手続をとるのかを確認したところ、原告は、収納価額についての不満を述べるとともに、納付については資力も担保もないため延納は不可能であると述べた。その後も、mは、数回、原告と上記不足額について一時に納付するか延納により納付するかを話し合ったが、原告からは納付方法についての具体的な話はなかった。

このころ、本件H土地を物納するのに必要な書類がすべて補完されたため、大阪国税局長は、平成１９年１０月１９日、神戸財務事務所長に対し、書類の補完ができたことを通知し、神戸財務事務所長から、同年１１月５日、同土地につき、物納することが適当であるとの回答を得た。

大阪国税局長は、平成１９年１１月２６日、本件変更要求に係る物納申請のうち、本件H土地について、物納許可額を１億３０３１万０５０６円とする物納許可処分（本件②物納許可処分）をし、物納申請額４億６５４４万９３６１円とこれまで許可した収納価額２億７８８２万０１７４円（本件交換の土地に係る物納許可処分、本件①物納許可処分、本件②物納許可処分の合計）との差額にあたる１億８６６２万９１８７円について却下した（本件物納却下処分）。（第２の３（２）チ、甲８、乙５１の１４・１５、５２ないし５４、証人j、弁論の全趣旨）

（２）不作為の違法について

ア 本件物納申請及び本件変更要求に係る物納申請当時の物納制度に係る関係法令を検討すると、物納申請の審査に当たる公務員の職務上の義務については、次のように考えられる。

そもそも、相続税の物納制度は、納税義務者の納付すべき相続税額について、これを金銭で納付することが困難な事由がある場合に、金銭による納付に代えてこれを例外的に認めるものである。

物納申請者は、物納申請が許可されれば、物納の許可を受けた税額に相当する相続税が所定の要件を充足した時に納付があったものとされ（相続税法43条2条）、課税価格計算の基礎となった物納財産の価額がそれを上回っているときには、その差額の還付を受ける。これに対し、物納申請が却下された場合には、その未納の税額に対して、原則として年14.6%（納期限までの期間又は納期限の翌日から2か月を経過する日までの期間については年7.3%）の割合による延滞税を納付しなければならないこととされている（国税通則法60条）。

そうすると、物納申請者は、「納付すべき相続税額を金銭で納付することを困難とする事由」（相続税法41条1項）があつて物納申請をしているにもかかわらず、長期間にわたって許可処分も却下処分もなされない場合、その間、延滞税が日々増加している状況に置かれることによる心理的負担を伴い、申請から長期間が経過した後に却下処分がなされた場合には、莫大な延滞税が実際に課されることになる。

これらの点をふまえると、物納申請の審査に当たる公務員は、当該物納申請に対して、物納の各要件を充たすか否かを速やかに検討、調査をなし、納税者の側で物納許可に必要な作業が認められる場合は、速やかに適切な指示や説明をなすことが職務上要請されているというべきであり、そのような職務上通常尽くすべき注意義務を尽さずに、物納許否の判断が遅れた場合には、当該公務員の不作為には国家賠償法1条1項にいう違法があると評価すべき

である。

イ そこで、本件について検討する。

（１）で認定した原告の言動によれば、原告が本件物納申請から最終的な本件②物納許可処分及び本件物納却下処分に至るまでの間一貫して被相続人に係る相続税の納付について物納の方法によることを求めていたことは明らかである。担当職員らは、これに対応して、原告の各時点における物納の方針を考慮するとともに、いったん更地となった本件G土地に建物を建てた場合も含め、底地での物納の場合に収納価額が借地権の分だけ物納申請額よりも減額される点や、原告の申請どおりであれば物納申請額に不足がある点など、原告の不利益を繰り返し説明し、他の相続財産による物納などその対処法を提案し原告に検討するよう指示している。また、担当職員らは、本件各土地の状況に応じて、適宜、物納許可に必要な事務を遂行し、原告に対しても、本件各土地に管理処分不適格財産に当たる事由（本件G土地の抵当権等の存在、境界確定未了等、本件H土地の抵当権等の存在）が存在する等の物納許可が困難な事由があるときには、その趣旨を説明し、当該事由の解消の見込みについて、原告に月１回程度確認するとともに、物納許可に必要な補完作業について指示、説明を行ってきたものいうことができる。

原告は、本件各処分が、本件物納申請（平成３年９月）から本件①物納許可処分（平成１８年４月）、本件②物納許可処分及び本件物納却下処分（平成１９年１１月）まで約１５年又は約１６年間もかかり、極めて異常である旨主張する。しかし、（１）で認定した経緯によると、このように長期間を要した主な原因は、①本件各土地については、本件物納申請当時既に抵当権が設定されていたこと（ただし、平成５年には解約されている。）、本件交換の土地の物納申請が平成１５年６月になされたこと、②本件G土地との関係では、境界に争いがあり原告が申請後速やかに地積測量図を提出することができず、その争いは平成１２年に本件境界確定訴訟に至り、その解決に平

成14年までの時間を要したこと、阪神大震災を機に更地となった本件G土地に長男Iが本件G新居宅を建て、そのことに伴い抵当権が設定され、その消滅が平成17年4月であったこと、阪神大震災からの復興を目的とした本件区画整理事業による仮換地の指定に平成12年まで、換地まで平成17年2月までの時間を要し、最終的な分筆が同年7月であったこと、しかも、原告が平成10年の段階で換地処分が終了するまで物納の手續の留保することを希望していたこと、③本件H土地との関係では、原告が本件Hマンションを物納申請財産に加えるかについて検討に時間を要し、平成12年にその意思のない旨の確認ができたこと、本件物納申請後も複数の抵当権が設定されて、その消滅が平成18年5月であったこと、税務署長から差押えを受けてその解除が平成17年9月であったこと等にあるというほかなく、担当職員らが職務上尽くすべき義務を怠ったような事情を見出すことはできない。なお、阪神大震災の直後は、大阪国税局が、物納事務を一時停止した時期もあったが、大規模な災害後の対応として、やむを得ないというほかない。

そして、(1)ネによれば、本件G土地について、平成18年3月に国有財産借受確認書の提出を受けて管理処分不適格財産に当たる事由がすべて解消され、物納許可が可能となった時から、合理的な期間に遅れることなく本件①物納許可処分がなされたものということができる。本件H土地については、(1)ノのとおり、平成18年5月ころには最後に残った抵当権が抹消されたが、本件①物納許可処分についての審査請求に対する裁決が出るまで収納を待つてほしいとの希望を入れ、ようやく平成19年4月には国有財産借受確認書の提出を受け、同年5月25日に同裁決が出たことを受けて、同年11月26日に本件②物納許可処分がなされたものであり、本件②物納許可処分が、不当に遅れたということとはできない。

したがって、原告の物納申請の審査に当たった各担当職員らに、職務上通常尽くすべき注意義務の違背があったとはいえず、本件各処分まで長期間を

要したことに国家賠償法1条1項の違法があるということとはできない。

ウ 原告は、本件各土地は、本件物納申請当時既に大蔵省のための抵当権が設定されており、管理処分不適格財産であったこと、物納申請財産の収納価額についての原告と課税庁との考えの違いが明らかであったことから、①本件物納申請から現行相続税法42条2項が示す3か月後までには、不許可処分をなすべき法律上の義務がある、②仮に原告の意思確認に時間を要したとしても、本件物納申請の6か月後までには、不許可処分をなすべき法律上の義務がある、③相続財産に係る譲渡所得の特例が適用される期間内である平成5年9月までには、不許可処分をなすべき法律上の義務があると主張する。

しかし、相続税法42条2項は、税務署長は、物納申請書の提出があった場合は、物納の要件を充たすかどうかを調査し、その調査に基づき当該申請を許可又は却下する、ただし、当該申請財産が管理処分不適格財産であるときは、その変更を求め、申請者が当該変更に係る申請書を提出するのをまって当該申請の許可又は却下をすることができる旨規定するのみであり、文言上、物納申請時において、申請財産が管理処分不適格財産であるからといって、直ちに当該申請を却下すべき義務を導き出すことはできない、確かに、現行相続税法42条2項は、物納申請があった場合には、当該申請書の提出期限の翌日から起算して3月以内に判断すべきと規定しており、同条項は、物納の許否の判断を迅速に行うことを要求するものといえるが、本件物納申請当時においてはそのような規定はなかった。そもそも、本件物納申請のころは、バブル経済による不動産価格の高騰により、課税時には高額な相続税が課されたが、バブル経済の崩壊により不動産価格が急落し、不動産を相続しても相続税を金銭で納付することが困難で物納を申請する納税者が急増した時代背景があり、本件物納申請に対して、個別事情を考慮することなく、一律に3か月ないし原告指摘の各期間内に判断すべきことが職務上の義務であったとはいえない。

そもそも物納は、金銭による納付があった場合と同等の経済的利益を確保できるものという制約はあるものの、金銭納付が困難な納税者のための納税手段であるから、被告も指摘するように、物納審査に当たる税務職員は、納税者から物納申請のあった財産について、物納許可に向けて、管理処分不適格財産に当たる事由が存在しないかの調査を行い、当該事由が存在する場合には、その旨申請者に伝えるとともに、金銭納付が困難な申請者に対し、その申請を維持する場合は、当該物納不適格事由を解消する方法について教示、指導することにより許可に導くことが相当程度期待されており、本件通達42-2ただし書が、許可の時までに管理又は処分をするのに不相当とする事由が消滅（解除）されるときは、管理処分不適格財産としない扱いとするのも、その趣旨を明らかにしたものであるとみられ、物納申請を却下しなかったことが違法になるとの結論を導き出すことはできないし、物納不適格事由を解消するための方法を達成するために時間を要したからといって、直ちに違法になるということとはできない。

確かに、（1）で認定したとおり、本件物納申請以降、歴代の担当職員らが、原告に対し、本件各土地の各収納価額が、本件G旧居宅又は同新居宅及び本件Hマンションが建っていることにより、収納価額が各自用地評価額の40%になることを繰り返し説明し、その場合に本件各土地では物納申請額に不足が出るから納税の方法を検討するよう度々説明してきたにもかかわらず、原告は、上記各収納価額は課税評価額の100%とするべきとの考えから、担当職員らの助言を聞き入れることがなかったものである。しかし、原告は、それでも物納を申請すること自体は維持し、担当職員らが依頼した補完事項についても、（1）で認定したとおり達成していたことに照らすと、本件各土地の収納価額を自用地価額の40%とする旨の考え（これ自体が適法であることは、1で判断したとおりである。）を受け入れず、納税の方法を検討するようにとの担当職員らの助言を聞き入れないからといって、本件

物納申請を却下すべき義務が生じるとはいえない。

以上のとおりであるから、原告の前掲主張①、②のように担当職員らに早期に却下すべき法的義務を認めることはできないし、前掲主張③についても、本件物納申請について、相続財産に係る譲渡所得の特例が適用されることをもって、このことから直ちに同適用期間内に却下すべき法的義務を導くことはできない。

エ よって、担当職員らに不作為の違法があるとする原告の主張は理由がない。

(3) 本件Hマンションについて

ア 原告は、担当職員らにより本件Hマンションを物納申請する機会を奪われた、担当職員らが同マンションを物納申請する旨の補完要求や、変更要求、管理官庁との特例協議を行わず、物納申請に携わる公務員としての物納申請者に対して財産上の不利益を被らせないようにすべき法的義務を怠ったとして、国家賠償法1条1項の違法があると主張するa

しかしながら、(1)で認定したとおり、原告は、本件物納申請前に神戸財務事務所の職員から、マンション1棟の物納を今まで受けたことはない、管理が難しいので申請されても物納が許可されない旨説明され、平成8年11月にも担当職員から管理处分不適格財産であるとの説明を受けており、本件Hマンション自体が借家契約の円滑な継続が困難であるか(本件通達42-2の(3)カ参照)はともかくとして、前記認定のとおり、同マンションの賃貸借契約では、敷金が入れられており(同通達(3)チ参照)、同マンションには昭和60年と平成9年に大蔵省のために抵当権が設定されており(同通達(1)イ参照)、通達上は管理处分不適格財産に当たるとみられる。その点は別にして、平成5年ころ以降は、原告の本件Hマンションを物納申請したいとの申出に対し、担当職員が同マンションの登記簿謄本等の提出を指示する等し、原告と各担当職員との間で同マンションを物納申請するか否かについて、同マンションを空き家にすることを含めて検討がなされたが、

原告が、同マンションを物納するとなると原告の賃貸人としての収入がなくなることから、賃料収入を確保したいと考えて、結局のところ物納申請をすることをとり止めたものである。

以上のとおり、原告は、自ら本件Hマンションを物納申請しないことを選択したのであって、担当職員らによって同マンションを物納申請する機会を奪われたということとはできない。

また、相続税法42条2項、4項は、物納申請財産が管理不適格財産であった場合に、変更要求をし、変更を求められた納税者は、その通知を受けた日から20日以内に他の財産による物納を申請することとされており、この期間内に物納の申請がなかった場合には、物納の申請を取り下げたものとみなしている。そうすると、変更要求は、納税者から他の財産の物納申請がなされることが前提にあり、他の財産の物納申請がなされない状況の中で、変更要求を行うことは、むしろ、一方的に納税者の物納申請を取り下げさせる効果を有するものである。

変更要求については、昭和60年1月の延納・物納事務処理の手引（甲10p144）に、物納財産が適当でない場合のみならず、物納財産の価額が減少し、納税者において他に適当な財産があると認められるときにも、変更要求をする旨の記載があるが、本件においては、原告が本件Hマンションを物納申請しないと明言している以上、税務署長に変更要求をすべき義務を認めることはできない。

さらに、原告は、本件通達42-3の管理官庁との特例協議をするべきとも主張するが、同通達の定めは、物納申請財産について管理官庁の意見を聞く必要がある場合の規定であり（第2の2（3）イ）、本件では、本件Hマンションは物納申請財産とされていなかったものであるから、同通達の定めが適用される場合ではない。

イ 原告の陳述書（甲17）には、何度も神戸財務事務所に足を運んで必要な

資料等を提出しているのにもかかわらず、各担当職員から本件Hマンションは物納できない、前例がない、管理できないとの一点張りで、本件Hマンションの物納を諦めざるを得なかった旨の記載があり、原告本人尋問においては、原告は、同マンションの物納申請を原告から取り下げるとは絶対ないと供述する。しかしながら、原告は、同尋問の中で、平成8年ころ、原告と担当職員との間で、本件Hマンションを物納するために同マンションを空き家にする話合いがされたことは認める部分もあり、原告の上記陳述及び供述はこの部分と整合しないというほかなく、（１）の認定を左右するものではない。

原告は、本件Hマンションが、管理処分不適格財産に当たらないことが現実であるかのようにも主張し、集合住宅の物納事例２つを証拠として提出するが（甲１３の２）、各事例とも、個別事情を考慮の上、物納申請者に他に物納に充てるべき財産がなく、物納後に、財務局で行う特段の管理事務の発生が見込まれないことを確認の上、物納が適当と判断されたものであり、同マンションに直ちに当てはまるものではない。

ウ よって、原告の本件Hマンションについて物納申請させなかった、変更要求等をしなかったとする主張は、いずれも理由がない。

4 結論

以上より、本件訴えのうち、本件各処分の取消しを求める訴えは理由がなく、物納許可処分の義務付けを求める各訴えは不適法であり、国家賠償法１条１項に基づく損害賠償請求は、その余の点を判断するまでもなく、理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第２民事部

裁判長裁判官 梅村明剛

裁判官 植田智彦

裁判官 近藤紗世